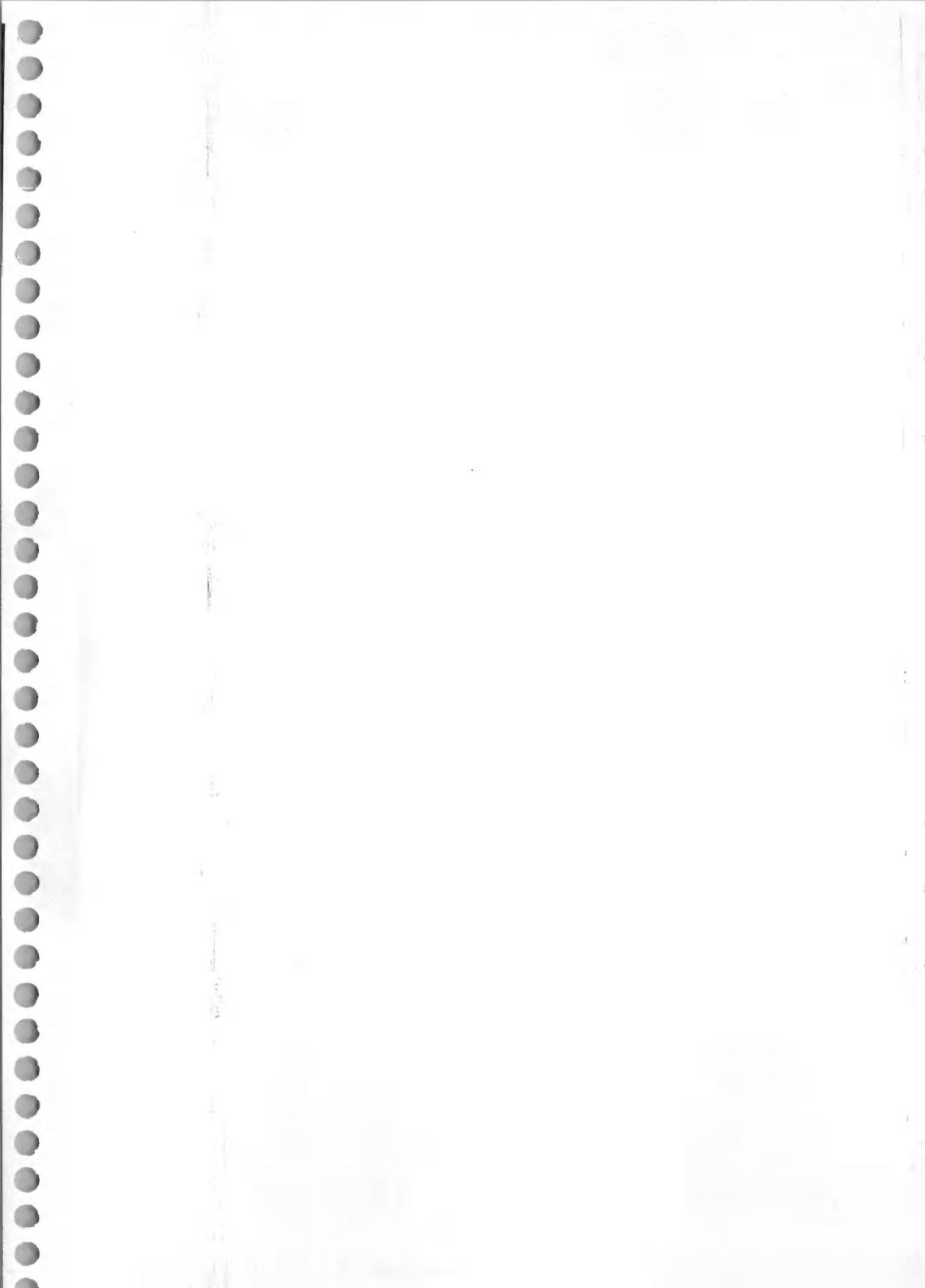
Milton Delgado Soares

O Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) e as suas Hipóteses de Incidência nos Procedimentos Sucessórios

Editora Lumen Juris
Rio de Janeiro
2006

Esta obra é dedicada, inicialmente aos meus pais. À minha mãe por ter dispendido muita energia para criar em mim o hábito de ler, de estudar e refletir. Ao meu pai, que muito embora esteja em outro plano, aqui deixou comigo os ensinamentos de honestidade, respeito ao próximo, serenidade e perseverança para superar os momentos difíceis da vida e, principalmente, a ciência de que na vida tudo tem seu tempo.

Dedico também esta obra às minhas queridas irmãs, Maria Rita e Maria Stella, sobrinhos, Leandro, Taísa e Tássia, e cunhados, Sérgio e João, por sempre me darem motivos de ter orgulho por pertencer a uma família tão especial.

Como não poderia deixar de ser, também à minha esposa Bianca por sempre me incentivar a produzir para evoluir profissionalmente e como ser humano, por estar ao meu lado em momentos de glória e de dificuldades e pelo carinho, respeito e consideração mútuos.

Agradecimentos

Um dos maiores bens que um ser humano pode ter nesta vida são os seus amigos leais. Por isso agradeço aos amigos de Mestrado João Luís de Souza Pereira, Cláudio Carneiro e Davi Marques da Silva por sempre terem incentivado e colaborado para a produção desta dissertação. Agradeço, ainda, aos amigos Alexandre Garcia Ganin, advogado dedicado e ético, Rogério Carvalho Guimarães, Sérgio Espínola Catramby e Sérgio Pimentel Borges da Cunha, colegas de Concurso da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro e dos bons e inesquecíveis tempos de graduação na Universidade do Estado do Rio de Janeiro, por sempre poder contar com a colaboração profissional e amizade para a realização de todos os meus objetivos.

Neste momento também não pode ser esquecida a colaboração dos colegas da 7ª Procuradoria Regional de Petrópolis Dr. André Rodrigues Cyrino e Dr. Luiz Alberto Jacob, bem como do Centro de Estudos Jurídicos da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro e de todos os seus atenciosos funcionários, a quem agradeço na pessoa do Procurador-Chefe na época do início desta caminhada, Dr. Marcos Juruena Villela Souto, esperando que esta dissertação seja útil para os presentes e futuros membros desta instituição que tenho muito orgulho de um dia ter integrado, entre outras razões por sua tradição de revelar excelentes juristas, entre os quais destaco Flávio Baüer Novelli, Ricardo Lobo Torres, Jo-

sé Carlos Barbosa Moreira e Diogo de Figueiredo Moreira Neto.

Agradeço também aos professores do Mestrado, Doutores Aurélio Pitanga Seixas Filho, Adílson Rodrigues Pires, Flávio Baüer Novelli, Ricardo Lobo Torres, Lênio Luiz Streck, Rogério Bento e Lúcia Vilarinho, por terem me fornecido o suporte para a concretização deste trabalho.

Por fim, desejo fazer um agradecimento especial ao Professor Ricardo Lobo Torres, ser humano fantástico, que esbanja humildade, não obstante ser, reconhecidamente, um dos maiores juristas da atualidade. Agradeço por ter tido a honra de ser aluno na Graduação da Faculdade de Direito da UERJ e em duas disciplinas no Mestrado, bem como de ter sido examinado nas provas do concurso público para a Procuradoria Geral do Estado do RJ, sem falar na constante atenção e precisão em suas colocações na orientação desta obra. Por tal razão, faço este agradecimento especial por ter certeza de que ele serve de paradigma para mim e inúmeros juristas não só de Professor e Procurador do Estado, mas também de ser humano.

"Um homem de moral não fica no chão, nem quer que a mulher lhe veja dar a mão. Reconhece a queda e não desanima, levanta sacode a poeira e dá a volta por cima" (Paulo Vanzolini).

Sumário

Lista de Siglas

CC	– Código Civil de 2002 – Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.
CC/1916	– Código Civil de 1916 – Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916.
CPC	– Código de Processo Civil – Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973.
CR	– Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988.
CTN	– Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.
IR	– Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.
ITBI	– Imposto sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição.
ITCMD	– Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação, de quaisquer bens e direitos.
STF	– Supremo Tribunal Federal.
STJ	– Superior Tribunal de Justiça.
TJ/RJ	– Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro.

Prefácio

O imposto *causa mortis,* estudado desde o tempo dos romanos e ainda relevante nos sistemas tributários dos nossos dias, exibe intrincada problematização jurídica e tem recebido ao longo dos séculos valiosas contribuições da doutrina. No Brasil, entretanto, a partir da Emenda Constitucional nº 18 à Constituição de 1946 e do Código Tributário Nacional (1966), perdeu importância no plano da receita pública, em virtude da redução de suas alíquotas a níveis muito baixos e da neutralização de sua progressividade, o que acabou por prejudicar a afirmação da justiça tributária entre nós. A conseqüência natural dessa política fiscal foi a perda de substância da doutrina brasileira, outrora fértil e diversificada em seus pontos de vista. Nos países europeus e nos Estados Unidos, entretanto, manteve-se a progressividade do tributo e a sua cobrança se torna um dos instrumentos mais eficazes para a promoção da justiça contributiva.

De modo que em boa hora surge o livro de Milton Delgado dedicado ao imposto *causa mortis* e doação. Nele se conciliaram os conceitos tributários com os do Direito Civil, agora renovados pelo Código de 2002, na busca equilibrada da comunicação entre os dois ramos do direito. O Autor, que foi Procurador do Estado e atualmente é juiz de Direito no Rio de Janeiro, consegue aliar a teoria à prática, produzindo obra atenta à elaboração doutrinária e à construção jurisprudencial. Dedica alguns capítulos ao estudo do fato gerador do tributo, em seus aspectos materiais, temporais, subjetivos e quantitativos, bem como às questões relativas a pagamento, prescrição e decadência e imunidades, mas não descuida do exame de problemas práticos como sejam

os da renúncia abdicativa e translativa, da renovação da avaliação e dos cálculos, da união estável e das cessões de direito hereditário.

O livro intitulado *O Imposto sobre a Transmissão* Causa Mortis *e Doação (ITCMD) e as suas Hipóteses de Incidência nos Procedimentos Sucessórios,* que ora se publica, surgiu como dissertação defendida no Curso de Mestrado em Direito da Universidade Estácio de Sá perante Banca Examinadora composta por mim, na qualidade de Orientador acadêmico, e pelos eminentes Professores Doutores Adilson Rodrigues Pires e Carla Izolda Marshall.

Rio de Janeiro, 2 de maio de 2005

RICARDO LOBO TORRES
Professor Titular de Direito Financeiro na UERJ
e Professor de Direito Tributário no Curso de Mestrado
da Universidade Estácio de Sá

Introdução e Delimitação do Tema

O presente trabalho tem por objetivo, ainda que forma modesta, analisar alguns conceitos fundamentais ligados ao Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD), bem como abordar aspectos relevantes acerca do tema e analisar os casos mais freqüentes com os quais se deparam os operadores do Direito no curso dos procedimentos sucessórios, uma vez que tal tributo é arrecadado pela Fazenda Pública Estadual no bojo de tais procedimentos.

A opção pelo tema deve-se ao fato de que, apesar da existência de longa data do citado imposto, o assunto é pouco explorado pelos doutrinadores, já que os estudos específicos mais relevantes foram elaborados na década de 1950.[1]

Por outro lado, o número de feitos sucessórios vem crescendo de forma avassaladora nos últimos anos. Tal fato se deve ao enorme crescimento da população brasileira que passou, nas últimas décadas, por um processo de "explosão demográfica".

Temos, então, por objetivo, não esgotar o tema, mas sim reativar os debates sobre o citado tributo de competência estadual, ante a sua relevância para os estados que compõem a federação brasileira.

Por outro lado, um maior conhecimento, por parte dos operadores do Direito, de aspectos relevantes do tema,

---

1 A referência é feita às obras: SCHMIDT Jr., Augusto. *Theoria do imposto sobre successões.* São Paulo: Estabelecimento Gráphico Cruzeiro do Sul, 1939; ARAÚJO, Petrônio Baptista. *O Imposto Sobre a Transmissão da Propriedade.* Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1954; NICÁCIO, Antônio. *Do Imposto de Transmissão de Propriedade "Causa Mortis".* Rio de Janeiro: Alba, 1959.

acarretará maior efetividade dos feitos sucessórios em tramitação no Poder Judiciário, pois, atualmente, esses feitos levam anos para serem concluídos, sendo tal situação inadmissível.

No capítulo inicial faremos uma abordagem da sociologia dos impostos e sua fundamental importância para o financiamento do Estado Fiscal.

Em seguida serão examinados, ainda que de forma modesta por fugir ao objetivo central do trabalho, alguns aspectos ligados à interpretação do Direito Tributário e a sua evolução, com destaque para a interpretação dos artigos 109 e 110 do CTN, uma vez que o imposto em tela se vale, constantemente, de inúmeros conceitos do Direito Privado.

Em conseqüência, diante da influência sofrida pelo Direito Tributário de conceitos dos demais ramos do Direito, para uma melhor e mais profunda análise do tributo em tela, mister se faz a análise de alguns aspectos de Direito Material e Direito Processual ligados ao tema. Por tal razão, passaremos a abordar alguns aspectos do Direito Sucessório e do Direito Processual, por serem de vital importância para a correta compreensão das hipóteses de incidência do ITCMD e de sua arrecadação.

Conforme aduzido acima, o pólo central deste trabalho é a análise do Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD), tomando-se como parâmetros aspectos constitucionais e legais, com ênfase na legislação específica em vigor no Estado do Rio de Janeiro, sem prejuízo de citações das legislações específicas de outros Estados, tais como São Paulo e Minas Gerais.

Inicialmente, será feita uma análise de diversos aspectos tributários do citado imposto, fazendo um breve histórico, análise de sua competência e de seus aspectos material, temporal, espacial, quantitativo e pessoal.

Por fim, passaremos à análise de casos concretos com os quais, freqüentemente, se deparam os operadores do Direito nos procedimentos sucessórios, cujas resoluções têm gerado dúvidas ante a pouca doutrina acerca do tema. Em especial, podemos citar o problema das renúncias abdicativas e translativas, da doação da meação ou de parcela de quinhão, das cessões de direito hereditário, das sucessivas promessas de compra e venda, renovação da avaliação e dos cálculos e o interesse da Fazenda Pública no esboço de partilha.

O tema abordado tem sua importância, pois, conforme já aduzido, apesar de suas várias especificidades, temos uma ínfima doutrina acerca do mesmo e existem várias discussões que, constantemente, travam o bom andamento dos procedimentos sucessórios, retardando a entrega da prestação da tutela jurisdicional.

Em decorrência dos poucos estudos sobre o tema, a jurisprudência de nossos tribunais, se comparada à relativa a outros tributos, é muito modesta, pois os conflitos, em sua maioria, são resolvidos nos Juízos de primeira instância, destacando-se que isto ocorre, entre outros fatores, em virtude da falta de argumentos dos operadores do Direito para a interposição de eventuais recursos que poderiam possibilitar um maior debate dos casos concretos, sem falar na situação fática, perda de um ente ou amigo querido, que faz com que os interessados tenham interesse em resolver a questão com a maior brevidade possível, muitas vezes abrindo mão de algumas discussões e recursos e, até mesmo, pagando tributos indevidos em prol de uma pretensa celeridade.

Capítulo 1
Bases para o Desenvolvimento do Tema

1.1. A Importância da Tributação para o Estado Fiscal

Para que seja possível o convívio social, faz-se mister que exista uma entidade dotada de "força superior",[1] ou seja, com força suficiente para elaborar as normas jurídicas que integrarão um ordenamento jurídico[2] único, coerente, completo e que seja, em função de tais atributos, capaz de reger a vida em sociedade.

As normas são feitas para serem obedecidas, pois do contrário não poderemos falar em estabilidade social e, muito menos, em uma vida digna em sociedade.

Essa entidade forte é o Estado que, na tripartição clássica de poderes de Montesquieu, vem representado pelos seus três poderes independentes e harmônicos entre si, conforme preceituado no artigo 2º da Constituição da República.

A atividade desempenhada por este Estado deve ser financiada pela população interessada na ordem, justiça e paz social. Tal financiamento advém das receitas públicas originárias e derivadas, sendo o tributo uma espécie destas últimas. Neste sentido, os sempre precisos ensinamentos de RICARDO LOBO TORRES:[3]

---

1 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 23.

2 Sobre norma jurídica e ordenamento jurídico remetemos o leitor às seguintes obras de Norberto Bobbio: BOBBIO, Norberto. *Teoria da Norma Jurídica*, trad. Fernando Pavan Batista e Arani Bueno Sudatti. São Paulo: EDIPRO, 2001; e *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 10ª ed. Trad. Maria Celeste C. J. Santos, Brasília: Universidade de Brasília, 1999.

3 TORRES, Ricardo Lobo: *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 158.

> Porém a classificação mais utilizada é a que separa as receitas derivadas das originárias. Derivadas são as provenientes da economia privada, representadas pelo tributo, pelos ingressos parafiscais e pelas multas. Originárias são as que decorrem da exploração do patrimônio do Estado, compreendendo os preços públicos, as compensações financeiras e os ingressos comerciais.

Assim sendo, para que possamos ter uma vida digna em sociedade é necessário que tenhamos um Estado forte financiado pelas receitas públicas, dentre as quais se destacam os tributos. Não é de bom alvitre considerar, como afirmam alguns juristas,[4] que o tributo seja uma norma de "rejeição social", já que, pensar desta forma, seria pregar uma verdadeira anarquia ante a sua vital importância para o financiamento e manutenção do Estado.

Com efeito, convém destacar que o termo "poder de tributar" (potestade tributária) consagrado no texto constitucional, em sua Seção II, do Capítulo I, do Título VI, devido ao fato de a República Federativa do Brasil, nos termos do seu art. 1º, constituir-se em um "Estado Democrático de Direito", deve ser interpretado com o devido grão de sal, uma vez que a relação de tributação, neste tipo de Estado, é considerada uma relação jurídica e não mais simplesmente uma relação de poder (na acepção inicial do termo), tendo, em conseqüência, princípios que protegem os cidadãos contra os abusos de poder. Temos como exemplo de tais princípios o da legalidade, o da anterioridade, o da irretroatividade da lei, o da igualdade e o da capacidade contributiva.[5]

---

4 Por todos Yves Gandra da Silva Martins.

5 No sentido do texto: MACHADO. Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 12ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1997, pp. 23-33.

Nunca é demais frisar que temos uma imprecisão terminológica na supracitada seção II, da Constituição da República, ao utilizar o termo "Limitações" do Poder de Tributar, quando melhor seria que tivesse usado a terminologia "Limites do Poder de Tributar", para se referir ao conjunto de normas proibitivas nela preceituado, pois, conforme adverte FLÁVIO BAÜER NOVELLI,[6] as limitações não são definitórias e se projetam, exteriormente, sobre a coisa limitada, ao contrário dos limites (em sentido estrito) que é algo interior, ou seja, algo co-natural da coisa limitada, sendo certo que ambos podem ser considerados como espécies do gênero limites (em sentido amplo).

Importante também salientar que, vistas tais limitações (*rectius*: limites) do ponto de vista subjetivo, podemos falar, de um lado, na existência de deveres negativos impostos ao exercício da potestade tributária pelos entes tributantes, bem como, de outro lado, ao serem estabelecidos tais limites, deles derivam garantias aos sujeitos passivos da relação jurídica tributária.

Neste sentido os sempre precisos ensinamentos de FLÁVIO BAUER NOVELLI,[7] *in verbis*:

> Ao ângulo subjetivo, tais limitações (*rectius*: limites) traduzem-se, primariamente, por *vínculos* (de ordem constitucional) à supremacia tributária (*rechtsstaatlichen Bindungen der Steuerhoheit*, como expressivamente se diz na doutrina alemã); ou ainda, para ser mais preciso, traduzem-se por *deveres negativos im-*

6 A advertência foi feita pelo citado mestre em suas aulas que foram ministradas na disciplina Princípios Constitucionais Tributários, oferecida no curso de Mestrado em Direito Público, área de concentração Relação Jurídica Tributária, da Universidade Estácio de Sá, no Rio de Janeiro, no segundo semestre do ano de 2002.

7 NOVELLI, Flávio Bauer. *Norma Constitucional inconstitucional? A propósito do art. 2º, § 2º, da EC nº 3/93. In: Revista Forense*, vol. 330, pp. 63-87.

> *postos ao exercício da potestade tributária*, e atribuídos, enquanto tais, como não poderia deixar de ser, só aos seus próprios sujeitos ativos, vale dizer: *à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios.*
>
> *Evidente, por outro lado*, que ao estabelecer tais limites ou deveres de abstenção, aquelas disposições asseguram, *ipso facto, em contrapartida necessária*, certas situações jurídicas favoráveis, isto é, *direitos, ou antes garantias*, como as designa o art. 150, *caput*, v. g.: a reserva legal tributária, a igualdade perante à lei fiscal, a irretroatividade dos tributos, a anterioridade, a não-confiscatoriedade, a chamada 'imunidade' tributária recíproca, as 'imunidades' em geral etc. *E assim como destinatários (imediatos) das limitações só podem ser os sujeitos ativos do poder tributário – titulares, por sua vez, das garantias correspondentes, só poderão ser, como é lógico, os sujeitos passivos daquele poder* (...). (grifos nossos)

Não se pode negar que a função tributária de se exigir do contribuinte, através da imposição da norma tributária, parte de seu patrimônio a fim de financiar a atividade estatal, tem natureza patrimonial. Porém, tal relação jurídica é regulada, integralmente, pelo Direito Público, ramo maior do Direito ao qual pertence o Direito Tributário.

Por tal razão, AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO[8] conclui que a relação jurídica entre o Fisco e o Contribuinte "é regida integralmente pelo Direito Público, não configurando, conseqüentemente, uma relação obrigacional, nem sendo pertinente o uso de princípios de Direito Privado". Em

---

8 SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. "A Natureza Jurídica da Relação Tributária." *In: Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, nº 28, pp. 51-62.

conseqüência defende, veementemente, a natureza não obrigacional da relação jurídica tributária, aduzindo que o caráter não obrigacional da relação jurídica tributária foi revelado na Espanha por PEREZ DE AYALA e EUSÉBIO GONZALEZ na obra *Curso de derecho tributário,* e no Brasil, cita, ainda, as sempre precisas lições de MARÇAL JUSTEN FILHO, aduzindo, em síntese que:

> "Quem também situou com muita propriedade a questão foi o jurista paranaense Marçal Justen Filho, em seu Sujeição passiva tributária, valendo reproduzir, resumidamente, a sua opinião: 'A nosso ver, a introdução do conceito de 'obrigação' no direito tributário decorreu da intenção de contrapor-se à pretensão de existência de uma relação de fato, não sujeita ao direito.
>
> No embate pela defesa do Estado de Direito e pela rejeição da potestade tributária ao regime legislativo, a natural tentativa de conduzir o fenômeno enfocado às categorias já conhecidas acabou por subsumir a situação jurídica a outra que se visualizou assemelhada ou idêntica: a relação jurídica obrigacional. Ou seja, no repúdio à concepção de uma relação não subordinada ao direito, a doutrina buscou identidade entre o fenômeno tributário e o arsenal jurídico então conhecido. Poderia haver-se optado pela simples afirmativa de que a relação tributária, pelas suas peculiaridades, era jurídica – talvez essa tivesse sido a melhor opção (...).
>
> (...) Porém, a doutrina não se apercebeu ao que parece, dos riscos envolvidos na tese, porquanto o resultado último seria desembocar em um fenômeno de direito privado: Atribuir à relação tributária a natureza obrigacional e inseri-la em um gênero essencialmente privatístico significa uma elevada incorreção

doutrinária, porquanto a relação tributária é essencialmente fenômeno público'."

Por fim, o citado mestre acaba sugerindo que o melhor seria ter denominado a "obrigação tributária" dever jurídico tributário, ante a existência de deveres jurídicos obrigacionais e não obrigacionais, sendo totalmente pertinentes tais colocações.

Diante do aduzido, a tributação, dentro de um Estado Democrático de Direito, deve ser efetivada nos termos da lei e dos princípios constitucionais tributários, não podendo se valer a fazenda pública de critérios arbitrários para a sua imposição, cabendo ressaltar que a exigência, por parte de um funcionário público, de tributo que "sabe ou deveria saber indevido, ou quando devido emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza" constitui crime de Excesso de Exação, tipificado no § 1º, do artigo 316, do Código Penal, punível com pena de 3 (três) a 8 (oito) anos de reclusão e multa.

Por tal razão, destaca-se, novamente, a relevância de trabalhos como o presente, que visam contribuir para a efetivação da justiça fiscal e o respeito às instituições democráticas e ao direito fundamental dos contribuintes a uma tributação justa.

1.2. A Interpretação do Direito Tributário e sua Evolução

O CTN prevê, em seus capítulos III e IV, do Título I, de seu Livro Segundo, respectivamente, regras de aplicação da legislação tributária e de interpretação e integração da legislação tributária.

A interpretação do Direito Tributário é um tema muito complexo. Os dispositivos do Código Tributário Nacional sobre o assunto receberam fundadas críticas de

RICARDO LOBO TORRES[9] que, em sua tradicional obra sobre o tema, acabou por concluir que "melhor teria sido não existir tal capítulo no CTN".

Para chegar a tal conclusão, o preclaro mestre aduz, inicialmente, que o objetivo do citado diploma legal era o de separar o instituto da aplicação do da interpretação do Direito Tributário, colocando-os em capítulos diversos. A razão da crítica deve-se ao fato de que tais conceitos estão interligados, já que se interpreta uma norma jurídica com o objetivo de aplicá-la e vice-versa, sendo, portanto, conceitos interdependentes.

Com efeito, vale trazer à colação as suas precisas palavras no sentido de que:

> Há que se buscar a integração e a co-implicação entre os dois momentos. Coube a Gadamer, principalmente, integrar na hermenêutica os momentos da compreensão, da interpretação e da aplicação: *interpreta-se para aplicar*, constituindo a aplicação, muito mais do que um momento posterior de concretização do genérico interpretado, a própria compreensão da totalidade. *Nem se aplica o Direito sem interpretá-lo* (a não ser em casos excepcionais de normas técnicas) *nem se interpreta a norma sem aplicá-la*, salvo casos especialíssimos como o do controle da constitucionalidade *in abstracto.*[10] (grifos nossos)

Há que se distinguir, nesta parte introdutória, os conceitos de *interpretação* e *integração.* A grande diferença entre elas, esta no fato de que:

9 TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário.* 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, p. 49.
10 *Ibid.*, pp. 30-31

> *Na primeira*, o intérprete visa estabelecer as premissas para o processo de aplicação através do recurso à argumentação retórica, aos dados históricos e às valorizações éticas e políticas, tudo *dentro do sentido possível do texto*; *já na integração* o aplicador se vale dos argumentos de ordem lógica, como a analogia e o argumento *a contrário*, operando *fora da possibilidade expressiva do texto da norma*".[11] (grifos nossos)

O grande problema é saber o momento em que se termina a interpretação e se inicia a integração. KARL LARENZ[12] afirma que a interpretação se estende até "o sentido possível da letra lei", ou seja, até onde a capacidade expressiva pode chegar; já a integração incidiria a partir daí, ou seja, além da capacidade expressiva do texto. Ora, a dificuldade é exatamente esta, ou seja, saber onde está o limite possível da letra da lei. Trata-se de uma zona de transição cinzenta e de difícil identificação.

Nunca é demais frisar que o termo interpretação, em seu sentido amplo, abrange a interpretação em sentido estrito, a integração, bem como uma terceira atividade denominada de correção.

NORBERTO BOBBIO[13] afirma que o ordenamento jurídico deve ter três aspectos, quais sejam: a unidade, a coerência e a completude, e as atividades da interpretação em sentido amplo visam, exatamente, a implementação dos mesmos.

Diante de tais aspectos, não são toleradas antinomias, sendo diferentes as formas de solução dos conflitos de regras jurídicas e princípios. Com relação aos conflitos de

---

11 *Ibid.*, p. 35.

12 LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. José Lamego, 3ª ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

13 BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Trad. Maria Celeste C. L. dos Santos. 10ª ed., Brasília: UNB, 1999, p. 115.

regras são utilizados os critérios tradicionais, quais sejam, o hierárquico, o da especialidade e o temporal, enquanto que a forma de solução dos conflitos aparentes entre princípios dá-se através da ponderação de valores.

A correção surge, exatamente, quando existe um conflito real, e não mais aparente, que não pode ser solucionado pela ponderação de valores, e, no dizer de RICARDO LOBO TORRES,[14] a correção, também conhecida como interpretação *contra legem*, é "o modo de superação de antinomias do Direito, embutindo-se, juntamente com a integração, entre as formas de complementação jurídica (*Rechtsfortbildung* para os alemães): atua além da possibilidade expressiva da letra da lei".

O CTN não tratou das formas de correção de antinomias entre princípios e normas, transferindo a responsabilidade para as disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral (artigo 101), somente tratando, em seu artigo 106, inciso I, da eficácia no tempo da norma interpretativa, e que, ainda assim, não se trata de norma sobre interpretação (sobrenorma) e sim de uma norma a ser interpretada.

Assim sendo, não há que se falar em especificidade de interpretação do Direito Tributário, pois, como é cediço, os métodos aplicáveis à este são os mesmos de qualquer outro ramo do Direito, ou seja, os Métodos Literal ou Gramatical, o Histórico, o Lógico, o Sistemático e o Teleológico. O que pode existir são algumas particularidades decorrentes da estrutura de suas normas, mas não de métodos.

Passemos, então, à análise da evolução da interpretação do Direito Tributário.

---

14 TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do direito Tributário*. 3ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, p. 37.

1.2.1. Jurisprudência dos Conceitos, dos Interesses e dos Valores

Em um primeiro momento da interpretação do Direito Tributário, no Estado "guarda noturno" também conhecido como Liberal, aplicava-se a chamada Jurisprudência dos Conceitos, passando-se, em seguida, com o advento do Estado Social, para a Jurisprudência dos Interesses, e por fim, com o Estado Democrático, fala-se na aplicação da Jurisprudência dos Valores ou dos Princípios.

Na *Jurisprudência dos Conceitos* o princípio fundamental é o da legalidade que decorre da segurança jurídica. A atividade do juiz é diminuída e se resume à aplicação das regras estabelecidas pelo legislador, que era considerado superior àquele.

Assim sendo, era dada uma enorme importância aos conceitos jurídicos e, no campo do Direito Tributário, tinha como conseqüência o entendimento de superioridade, de prevalência, dos conceitos do Direito Civil, onde aquele buscava a base para a tributação.

O Estado Liberal era considerado um Estado não-intervencionista, razão pela qual arrecadava poucos impostos e o princípio da capacidade contributiva levava em conta o benefício recebido pelo contribuinte através do Estado.

O que caracteriza esta fase é a crença na lógica, ou seja, acreditava-se que pelo raciocínio lógico seria possível conhecer o mundo. Em outras palavras, todas as situações deveriam ser, de certa forma, previstas pela legislação.

A Jurisprudência dos Conceitos ainda encontra adeptos nos dias de hoje, como ALBERTO XAVIER[15] que defende a tipicidade fechada em decorrência da estrita legalida-

15 XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação* ▪ *Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002, entre outras obras.

de, cabendo ressaltar que o nosso Código Tributário Nacional sofreu muita influência desta.

Com o advento do Estado Social, também conhecido como Estado do Bem-Estar Social, surgiu a denominada *Jurisprudência dos Interesses*, que defendia pontos de vista opostos à Jurisprudência dos Conceitos.

Na Jurisprudência dos Interesses, a lei já não era mais considerada superior. Havia uma superioridade do fato, que era captado dentro da sociedade e aplicado na lei, razão pela qual o fato poderia subverter a lei.

Nesta fase, a atividade do juiz era mais ampla, consagrando o primado da decisão judicial. O juiz era competente para analisar a capacidade contributiva, que passou a ser considerada a causa da tributação, dentro de uma visão sociológica, economicista, dando margem a uma interpretação econômica. Vigorava a idéia de que o capital tinha valor, utilidade, até certo limite, e, a partir daí, poderia ser captado pelo Estado através da tributação.

Assim, poder-se-ia falar numa superioridade do Direito Tributário sobre o Direito Civil, onde o primeiro buscava, no segundo, determinadas categorias que serviriam de base para a tributação, porém, ante as citadas prevalência e autonomia, poderia dar-lhes sentido próprio.

Nesta época, além da cobrança de impostos, há um aumento das contribuições sociais, ante a visão sociológica e economicista do Estado Social.

Finalmente, com o advento do Estado Democrático e a "sociedade de riscos", surge a *Jurisprudência dos Valores*, abandonando-se as visões lógicas e sociológicas, e partindo-se para uma visão dialógica, que se baseia na argumentação, na discussão, no pluralismo teórico, metodológico. Surge a idéia de participação (democracia participativa). Fala-se, pois, na prevalência dos princípios e valores.

Há uma transformação no que concerne à tributação, ante a passagem de um Estado de Impostos (sem contra-

prestação) para um Estado de Taxas (contraprestacional). O princípio da capacidade contributiva recebeu nova conotação, reincorporando a idéia de benefício, não mais no sentido de legitimador da cobrança do imposto, mas no sentido da necessidade de recepção de algumas utilidades fornecidas pelo Estado aos contribuintes.

Neste diapasão, a capacidade contributiva tem que ser descoberta num jogo de valores junto com o princípio da legalidade, ou seja, deve ser feita uma ponderação entre a legalidade e a capacidade contributiva, devendo prevalecer a de maior peso na análise do caso concreto.

Não há que se falar em uma superioridade quer entre os Poderes Legislativo e Judiciário, quer entre o Direito Civil e o Direito Tributário, havendo, neste último caso, uma interdisciplinariedade, pois, dependendo do caso, um ou outro poderá prevalecer.

Com efeito, na interpretação dos dispositivos da legislação do ITCMD deve ser levada em consideração a moderna visão interpretativa do Direito Tributário, devendo o intérprete não ficar restrito à legalidade estrita, para fins de aplicação da justiça fiscal.

1.2.2. Os Artigos 109 e 110 do CTN e a Relação do Direito Tributário com as Outras Disciplinas

Como já aduzido, o Direito Tributário vale-se de conceitos de Direito Privado para a configuração de fatos geradores de tributos, sendo de suma importância a interdisciplinariedade e a nova visão da Jurisprudência dos Valores, onde não há que se falar em predominância quer de um, quer de outro ramo do Direito na aplicação dos conceitos.

Diante de tal relação, faz-se mister analisarmos, ao longo do trabalho, alguns conceitos de Direito Privado e sua influência na interpretação do Direito Tributário.

Com efeito, importante então tecermos comentários acerca do preceituado nos artigos 109 e 110 do CTN, que são normas ambíguas e contraditórias, uma vez que misturam posições teóricas diferentes, além de tentar implementar uma hierarquia entre métodos de interpretação de igual peso, diante do pluralismo metodológico acima analisado.

A análise do artigo 109 do CTN chega a pontos diversos em caso de leitura isolada ou em conjunto com o artigo 110 do mesmo diploma legal, demonstrando com isso a complexidade do assunto, cabendo, mais uma vez, trazer à colação os ensinamentos de RICARDO LOBO TORRES:[16]

> Com efeito, o CTN pretende estabelecer uma hierarquia entre métodos de interpretação, especialmente entre o *sistemático e o teleológico ou econômico*. Em razão de sua ambigüidade, entretanto, abre-se para *duas leituras distintas e contrastantes*: a) pode ser interpretado, se lidos *conjuntamente os arts. 109 e 110*, no sentido de que privilegia o método sistemático, quando estiverem em jogo institutos e conceitos utilizados pela Constituição; b) admite a interpretação, se visualizado *separadamente o art. 109*, de que dá prioridade ao método teleológico ou à consideração econômica do fato gerador, desde que não haja a constitucionalização dos conceitos. (grifos nossos)

Diante da nova visão da Jurisprudência dos Valores, no termo "Jurisprudência" entendido no sentido de "ciência", há uma pluralidade de métodos de igual hierarquia, bem como se fala em uma sociedade aberta de intérpretes da Constituição, que pode ser aplicada em sede de interpretação do Direito Tributário, sendo, então, de fundamental importância a ponderação entre princípios, em especial,

16 *Op. cit.*, p. 189.

entre os da legalidade e capacidade contributiva. Por outro lado, também não há que se falar em prevalência dos conceitos, em sua forma originária, de Direito Privado, diante da interdisciplinariedade.

Neste diapasão, é fundamental a participação do intérprete, com toda sua astúcia e habilidade, para se extrair o sentido possível da letra da lei, decorrendo daí a grande dificuldade da hermenêutica jurídica. Em sede de interpretação das normas de ITCMD esta importância fica redobrada diante das já destacadas ínfimas doutrina e jurisprudência, bem como diante da inexistência de normas gerais específicas no CTN, uma vez que as existentes foram produzidas para a regulamentação do antigo ITBI, como veremos adiante.

1.3. Tipos de sucessão e tributação

O termo "sucessão" significa "ato ou efeito de suceder",[17] ou seja, é o ato pelo qual uma pessoa é substituída por outra, denominada sucessora, que passa a ocupar a sua posição em uma determinada relação ou situação jurídica.

No Direito pátrio podemos falar, basicamente, em dois tipos de sucessão, quais sejam: a sucessão *inter vivos* e a sucessão *causa mortis.*

Com efeito, se uma determinada pessoa (A) vende um imóvel de sua propriedade para outra (B), temos que (B) sucedeu (A) na propriedade do imóvel. Como (A) e (B) estão vivos, tal sucessão ocorreu *inter vivos.*

Situação análoga ocorre quando (A) falece e seu patrimônio é transferido para (B), que é seu herdeiro. Neste diapasão, (B) sucede (A) em seu patrimônio, porém, como a

---

17 FERREIRA, Aurélio Buarque de Hollanda. *Pequeno Dicionário Brasileiro de Língua Portuguesa.* 11ª ed., 4º volume. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1973.

transmissão operou-se em razão da morte de (A), temos que tal sucessão operou *causa mortis*.

Cumpre salientar que o Direito Privado preocupou-se em regulamentar tanto a sucessão *inter vivos*, que será regida pelo Direito das Obrigações ou pelo Direito das Coisas, dependendo do caso concreto, quanto a sucessão *causa mortis*, que foi disciplinada no Direito das Sucessões.[18]

Outras classificações das sucessões que merecem destaque são as que distinguem as sucessões efetivadas a título universal das efetivadas a título singular, bem como as sucessões onerosas das gratuitas.

A *sucessão singular* ocorre quando o sucessor recebe uma coisa ou um direito determinado do patrimônio do sucedido, enquanto que na *sucessão universal* opera-se a transmissão efetiva de todo o acervo patrimonial.

Há que se destacar que tal classificação pode ser aplicada em sintonia com a primeira que distingue a sucessão *causa mortis* da *inter vivos*. Em outras palavras, tanto as sucessões *causa mortis* quanto as *inter vivos* podem ocorrer a título singular quanto universal.

Em conseqüência, podemos ter as seguintes hipóteses: 1ª) Universal e *inter vivos* quando, v. g., ocorre a incorporação de uma empresa por outra; 2ª) Universal e *causa mortis* como, v. g., é o caso das sucessões, legítimas ou testamentárias, em que o *de cujus* não estabelece legados;[19]

---

18 FIUZA, César. *In Novo Direito Civil: curso completo.* 7ª ed. revista, atualizada e ampliada de acordo com o Código Civil de 2002. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 849: "A idéia de sucessão como a conhecemos hoje veio a surgir mesmo com o advento da propriedade individual. Seu fundamento, porém, era, de início, religioso e não econômico. A concepção religiosa exigia que tivesse o defunto um continuador de seu culto, que lhe fizesse os sacrifícios propiciatórios e lhe oferecesse o banquete fúnebre. O patrimônio era da família, que cultuava seus antepassados, na categoria de deuses domésticos."

19 FIUZA, César. *In Novo Direito Civil: curso completo.* 7ª ed. revista, atualizada e ampliada de acordo com o Código Civil de 2002. Belo Horizonte:

3ª) Singular e *inter vivos*, v. g., compra e venda de um imóvel; 4ª) Singular e *causa mortis*, v. g., quando o *de cujus*[20] deixa um legado do monte[21] para um determinado herdeiro.

Sucessão onerosa dá-se quando o sucessor remunerou o sucedido para que a transmissão do bem fosse efetivada, já *a gratuita* ocorre quando não há remuneração para a sua efetivação.

Tais conceitos oriundos do direito privado são fundamentais para o estudo de aspectos relevantes do ITCMD, senão vejamos.

Os fatos geradores dos impostos *causa mortis* e doação, de competência estadual, estão definidos nas respectivas leis estaduais, como, v. g., nos incisos I, II e III, do artigo 1º, da Lei Estadual do Rio de Janeiro nº 1.427, de 13 de fevereiro de 1989, que são, em síntese, a transmissão de bens e direitos *causa mortis* e a transmissão não onerosa e *inter vivos* de bens e direitos, respectivamente.

Ambos os fatos geradores referem-se a uma transmissão gratuita, em outras palavras, a uma situação de sucessão

---

Del Rey, 2003, p. 890: "Legado é, em termos grosseiros e simplistas, a doação de um ou mais bens determinados em testamento. Em termos mais sofisticados, é a transmissão por testamento de um bem determinado a uma pessoa."

20 O termo muito usado nos procedimentos sucessórios tem sua origem no brocardo latino "*persona de cujus successione agitur*" que poderia ser traduzido como pessoa de cuja sucessão se trata.

21 FIUZA, César. *Op. cit.*, p. 847: "Herança é o conjunto patrimonial transmitido *causa mortis*. Diz-se acervo hereditário, massa ou monte ou, ainda, espólio. Constitui-se de ativo e passivo. Sem entrar em detalhes contábeis, pode-se dizer que o ativo consiste dos bens e créditos, enquanto que o passivo consiste dos débitos.".no direito de primogenitura. O primogênio sucedia o *pater-familias* na chefia da família e do patrimônio familiar. Posteriormente, a idéia de sucessão desenvolveu-se, tendo como fundamento a própria continuidade patrimonial. Ou seja, deixou de ser religioso, passando a ser econômico. Em outras palavras, o desejo de segurança inspira a acumulação patrimonial; a proteção da prole inspira a sua transmissão".

não onerosa, sendo que o fator de *discrimen* está no fato de que o do imposto *causa mortis* está ligado a uma sucessão ocasionada pela morte, ao contrário do referente ao imposto de doação que se trata de uma sucessão entre pessoas vivas.

O imposto *causa mortis* é o principal imposto cobrado em sede de inventário, porém, cabe ressaltar que, no bojo de tal procedimento, podem ocorrer situações que acarretem a cobrança do imposto de doação como é o caso da existência de renúncia[22] translativa, mas não na abdicativa, e da cessão gratuita de direitos hereditários, como se analisará mais adiante.

Já o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) é de competência dos municípios e tem por fato gerador a transmissão onerosa *inter vivos* de bens imóveis, que deve ser discriminada na legislação específica de tais entes da federação. Cabe ressaltar que tal imposto também é conhecido vulgarmente como *sisa*, "denominação oriunda do francês antigo *assise*, servindo originariamente como tributo sobre compras e vendas, em especial bens imóveis".[23]

Não teceremos, neste momento, considerações mais detalhadas acerca do citado tributo, porém, cumpre salientar o fato de que tal tributo, em sede de procedimentos sucessórios, será cobrado no caso de ocorrência de cessão onerosa de direitos hereditários consubstanciados em imóveis, devendo, em conseqüência, ser aberta vista do feito para a Fazenda Municipal com o intuito requerer o recolhimento do citado tributo, além de possibilitar a fiscalização do seu correto recolhimento.

Passemos, então, à análise de alguns aspectos relevantes dos procedimentos sucessórios.

---

22 Sobre o tema, artigo da lavra do professor Ricardo Lobo Torres publicado na *Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro* nº 45, pp. 83-91.

23 AMORIM, Sebastião & OLIVEIRA, Euclides de. *Inventários e Partilhas, Direito das Sucessões Teoria e Prática*, 13ª ed. São Paulo: LEUD, 2000, p. 262.

1.4. Breves Linhas sobre os Procedimentos Sucessórios e a Participação da Fazenda Estadual

A sucessão opera-se com a morte do *de cujus* (*droit de saisine*), porém, neste primeiro momento a herança é ilíquida, razão pela qual se deve fazer o inventário dos bens para a liquidação da herança e individualização da cota-parte de cada herdeiro, bem como da meação.

O termo inventário deriva do verbo *invenire* que significa "achar", "encontrar". O inventário é, pois, o meio técnico para anotar e registrar o que for encontrado como pertencente ao *de cujus*, para que, por fim, possa ser atribuído aos seus herdeiros nas exatas proporções de seus quinhões hereditários.

Cabe ressaltar que, enquanto não forem apurados os bens e efetivada a partilha do monte, a herança permanece em estado de indivisão, razão pela qual se considera que todos os herdeiros têm direito a uma quota-parte ideal do conjunto dos bens da herança.

Com efeito, o Direito Processual pátrio reconhece três tipos de procedimentos adequados para se proceder ao inventário dos bens deixados pelo *de cujus*: o procedimento comum, informalmente denominado de inventário, o de arrolamento sumário e o rito de alvará judicial.

Inicialmente, cumpre salientar que tais procedimentos são classificados como de jurisdição voluntária, onde o Juiz exerce uma administração pública de interesses privados,[24] fato este que será de suma importância para a ave-

---

24 Este é o entendimento predominante na doutrina processual, havendo aqueles que entendem que a jurisdição voluntária seria uma verdadeira jurisdição. Sobre o tema remetemos o leitor à seguinte obra: CÂMARA, Alexandre de Freitas. *Lições de Direito Processual Civil*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002. Volume I, pp. 76-79.

riguação da autoridade responsável pelo lançamento do ITCMD apurado em autos judiciais.

O procedimento comum está previsto nos artigos 982 até 1.030 do CPC. Trata-se de um procedimento mais longo onde, em síntese, são apresentadas declarações, é efetuada a avaliação dos bens pertencentes ao monte, são elaborados os cálculos, são apresentadas as certidões fiscais, é apresentado o esboço de partilha, e os formais somente são expedidos após a verificação, por parte da Fazenda Pública, do correto recolhimento dos tributos.

Já o rito de *arrolamento sumário*, que está regulado nos artigos 1.031 até 1.038, do CPC, é mais célere e somente pode ser aplicado quando todos os herdeiros e interessados são maiores e capazes. Neste tipo de procedimento as declarações devem conter, em seu bojo, a partilha dos bens e o inventariante deverá fornecer as certidões fiscais. Não se faz avaliação dos bens, tampouco cálculos, diante do preceituado no § 2º, do art. 1.034, do CPC, fato que consagra a celeridade processual.

O rito de arrolamento sumário foi introduzido no Direito Processual pátrio pela Lei nº 7.019, de 31 de agosto de 1982, porém, até a presente data, não vem sendo explorado, efetivamente, pela grande maioria dos operadores do Direito. Basta aqui citar que os feitos patrocinados pela Defensoria Pública fluminense em tramitação no interior têm, quase que em sua integralidade, seguido o rito comum em casos que poderia tramitar na forma de arrolamento em prol da celeridade processual.

Por fim, temos um terceiro procedimento, ainda mais simples e célere que o de arrolamento sumário, que é o *rito de alvará* previsto na Lei nº 6.858, de 24 de novembro de 1980. Tal rito somente pode ser adotado em caso de inexistência de outros bens além dos previstos em tal diploma legal. Em outras palavras, é adotado, basicamente, para levantamento de verbas trabalhistas não recebidas em

vida pelo *de cujus*, além de valores depositados em instituições financeiras, caso não existam outros bens em seu nome.

Da inteligência dos artigos 982 e 989, do CPC pátrio, tiramos que o procedimento de inventário é obrigatório diante do caráter imperativo das normas neles contidas. Neste diapasão, a doutrina processual pátria é uníssona ao reconhecer a natureza necessária dos procedimentos sucessórios. Veja-se, a título de exemplo, os ensinamentos de ALEXANDRE FREITAS CÂMARA,[25] *in verbis:*

> No Direito Brasileiro realiza-se inventário e partilha judiciais toda vez que se abre uma sucessão *mortis causa*. Ainda que todos os sucessores tenham plena capacidade civil e estejam de acordo quanto à forma de partilhar os bens deixados pelo autor da herança, o processo de inventário e partilha deve ser instaurado. Trata-se, pois, de processo necessário, assim como o é o divórcio consensual ou o da anulação do casamento.

Tal entendimento é pacífico diante do fato de que, em caso de inércia dos interessados legitimados para a abertura do inventário (artigo 988, do CPC), o Juiz determinará a abertura do mesmo, nos termos do artigo 989, do CPC.

Com efeito, por no Direito Processual pátrio os procedimentos sucessórios serem denominados procedimentos necessários ou obrigatórios, tais feitos não podem ser extintos sem julgamento do mérito, por abandono das partes interessadas (art. 267, incisos II e III, do CPC).

Ora, se o Juiz tem a obrigação de proceder a abertura do inventário em caso de inércia dos legitimados, fatalmen-

25 *In Lições de Direito Processual Civil*. Vol. 3. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000, p. 407.

te terá a obrigação de providenciar o prosseguimento, até mesmo com a remoção do inventariante (artigo 995, inciso II, do CPC) e nomeando outra pessoa para o cargo, caso necessário, pois, quem pode o mais, fatalmente poderá o menos. Porém, jamais poderá extinguir o feito por abandono.

Neste sentido, veja-se as seguintes ementas dos Egrégios Tribunais do Rio de Janeiro e de São Paulo:

> "INVENTÁRIO. ABANDONO DO PROCESSO PELA INVENTARIANTE. Intimada, pessoalmente, para dar prosseguimento ao feito, quedou-se silente. Extinção do processo sem julgamento do mérito. Artigo 1.039, II, do Código de Processo Civil. Apelo no sentido de a hipótese não ser de extinção, mas, sim, de remoção da inventariante. Artigo 995, inciso II, do mesmo diploma, devendo o juiz, nomear inventariante, observado o disposto no artigo 990, da lei de ritos. Anulação da sentença. Provimento ao recurso" (TJ/RJ. 17ª CC. Apelação nº 1999.001.13137. Des. Raul Celso Lins e Silva. Julgado em 27.10.1999).

> PROCESSO – Extinção – Inventariante intimado pessoalmente que não deu andamento ao feito no prazo de 48 horas – Inadmissibilidade – Paralisação por falta de recursos para recolhimento do imposto *causa mortis* – Inventariante, ademais, que requereu os benefícios da Assistência Judiciária – Recurso provido (TJ/SP. Rel Osvaldo Caron. Apelação Cível nº 203.950-1, em 30.03.94).

Por outro lado, nunca é demais salientar que se trata de uma regra excepcional somente aplicável aos processos de inventário-partilha em decorrência de sucessão *mortis causa*. Veremos um pouco adiante, que a partilha de bens na dissolução do casamento segue um rito análogo ao do

inventário em decorrência da morte, porém, cumpre salientar que tal procedimento não foge à regra diante do fato de que a partilha dá-se, somente, em interesse dos cônjuges, conforme advertência constante na seguinte ementa:

> SEPARAÇÃO. INVENTÁRIO E PARTILHA DOS BENS. PROCESSO. EXTINÇÃO. ABANDONO DA CAUSA. CARACTERIZAÇÃO. PRÉVIA INTIMAÇÃO PESSOAL DA PARTE. NECESSIDADE. 1 – O ordenamento processual admite a extinção do feito, sem apreciação do mérito, quando a inércia do autor em promover as diligências e atos processuais a seu encargo caracteriza o abandono da causa (art. 267, III, do CPC). 2 – Essa extinção é uma sanção imposta à parte que abandona a causa em que persegue a tutela de seu próprio interesse. 3 – O inventário e partilha decorrentes da separação judicial realizam-se sempre no próprio interesse dos cônjuges, por motivos distintos daqueles relativos à sucessão por morte, e, como conseqüência, submetem-se à regra geral que admite a extinção do feito por abandono da causa. 4 – Mas para caracterizar esse abandono da causa, a lei processual exige expressamente a prévia intimação pessoal da parte para cumprir seus encargos no prazo de 48 (quarenta e oito) horas (art. 267, § 1º, do CPC). 5 – Considerando estes aspectos, inválida e ineficaz é a sentença que extingue o inventário e partilha decorrentes da separação judicial, por abandono da causa, sem observar o requisito legal da prévia intimação pessoal da parte (TJ/RJ. 5ª Câmara Cível. Apelação Cível nº 2001.001.17103. Des. Milton Fernandes de Souza. Julgado em 20.03.2001).

Cumpre, ainda, salientar que o rito de alvará, quando existirem outros bens além dos previstos na Lei nº

6.858/80, será inadequado, fator que legitimaria a sua extinção sem julgamento do mérito, por falta de uma condição para o legítimo exercício do direito de ação, qual seja, o interesse de agir em sua face interesse-adequação. Porém, diante dos fatos de que os procedimentos sucessórios são procedimentos necessários ou obrigatórios e de que o Juiz tem o dever de proceder a abertura dos inventários em caso de inércia dos legitimados, em prol da celeridade processual, o Juízo deverá determinar a convolação do feito para o rito comum ou, até mesmo, o de arrolamento sumário caso as partes sejam maiores e capazes.

Por fim, cabe ainda aduzir que, a fim de inibir a abertura dos feitos sucessórios fora do prazo legal de 30 dias (artigo 983, do CPC), o legislador estadual poderá fixar penalidade pecuniária como forma de inibir tal fato. A matéria foi pacificada através do entendimento consubstanciado no Enunciado ou Verbete nº 542 da Súmula do Egrégio Supremo Tribunal Federal ao estabelecer que: "Não é inconstitucional a multa instituída pelo Estado-Membro, como sanção pelo retardamento do início ou da ultimação do inventário."

Fato interessante foi o trazido pela Lei Fluminense nº 3.633/2001, que alterou a redação do inciso IV, do artigo 20, da Lei nº 1.427/89, estabelecendo que a penalidade de 10% (dez por cento) do imposto incidente, somente será devida se o inventário for aberto, após decorridos 60 (sessenta) dias da data do óbito.

Entendemos plenamente possível a estipulação de prazo diverso do estabelecido pelo artigo 983, do CPC, pelas seguintes razões: a) o artigo 983 do CPC prevê prazos processuais impróprios, ou seja, prazos cujo descumprimento não acarretam conseqüências processuais, pois o citado dispositivo legal, ou qualquer outro do citado diploma legal, não prevê nenhuma sanção em caso de seu descumprimento; b) normas gerais de direito tributário devem

ser estabelecidas pela União através de Lei Complementar (artigo 145, inciso III, da Constituição da República) e não por lei ordinária. As demais normas relativas ao tributo e obrigações acessórias devem ser elaboradas pelo ente competente para a sua instituição. A norma que estabelece penalidade pelo atraso no pagamento não pode ser considerada como norma geral, devendo, portanto, ser elaborada pelo ente com competência para a instituição do tributo, que pode, instituí-la ou não, bem como fixar prazo mais longo para a sua aplicação, beneficiando o contribuinte; c) na remotíssima hipótese de se alegar que tal norma pudesse ser tida como geral, o que só se admite em hipótese, o CPC ostenta a natureza de lei ordinária e não de complementar, razão pela qual o prazo nele fixado não poderia produzir efeitos tributários.

Com efeito, não poderíamos deixar de fazer tais colocações em estudo preliminar, ainda que singelo, dos procedimentos sucessórios, pois o ITCMD é apurado em seus respectivos autos, sendo certo que, oportunamente, outras peculiaridades serão abordadas, em especial, quando tratarmos das espécies de lançamentos e de isenções relativas ao tributo em análise.

Adentraremos, então, na análise de aspectos fundamentais do ITCMD.

Capítulo 2
O Imposto Sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD)

Conforme já aduzido, o presente trabalho tem por escopo analisar os principais aspectos tributários de um dos mais antigos impostos. Não obstante a sua longa existência, poucos trabalhos específicos, até a presente data, foram elaborados a fim de facilitar um maior conhecimento do mesmo.

Em decorrência da vasta área ainda a ser explorada, optamos por enfatizar a legislação específica em vigor no Estado do Rio de Janeiro, qual seja, a Lei nº 1.427, de 13 de fevereiro de 1989, e suas posteriores alterações, sem prejuízo da análise de dispositivos constitucionais e do Código Tributário Nacional acerca do tema, e de referências a legislação específica de outros estados, tais como, São Paulo e Minas Gerais.

2.1. Breve Histórico

Há notícias na doutrina de que a origem embrionária do imposto *causa mortis* remonta aos tempos mais remotos, tendo a afirmação, por parte de alguns autores, de sua abolição em determinados momentos e, posteriormente, a notícia de seu retorno, até chegarmos à sua forma atual no Estado Democrático de Direito.

Com efeito, podemos agrupar as notícias de existência da imposição deste tributo em duas fases, quais sejam, as denominadas origens remotas e próximas.[1] Na origem re-

1 As denominações origens remotas e próximas foram sugeridas por nós, a fim de destacarmos os institutos mais antigos e os mais recentes que serviram de base para a tributação moderna do imposto em tela.

mota podemos incluir a notícia de sua existência no antigo Egito, em Roma e o seu tratamento na idade média com a roupagem do feudalismo; e, na origem próxima, a notícia de tributação das sucessões na Inglaterra, Itália, França e Portugal, sendo certo que a tributação do imposto neste último acabou por influenciar o nosso sistema tributário em razão do vínculo deste país com o Brasil.[2]

Numa primeira fase, à qual denominamos de *origem remota*, fala-se na existência de um imposto *causa mortis* embrionário na Antigüidade, mais precisamente nas civilizações mais desenvolvidas, quais sejam, o antigo Egito e Roma.

Há notícias da origem do tributo no Antigo Egito onde fora criado por Psamético I, que reinou de 666 até 654 antes de Cristo, tendo subsistido até a invasão romana quando se fundiu com a *vicesima heriditatum* romana. Apesar da escassez de informações sobre este período, sabe-se da existência de um papiro datado do ano 117 antes de Cristo, no qual é mencionada a existência de uma lei tornando obrigatória a inscrição das heranças nos registros públicos, mediante o pagamento de uma "taxa" de 10 a 15% (dez a quinze por cento) do valor total dos bens transmitidos.

Em Roma, no ano VI da era cristã, ao tempo de Augusto, foi instituído efetivamente pela "*lex Julia de vicesima hereditatum*", apesar de notícias de aplicações transitórias não substanciais anteriores à citada lei, como, por exemplo, a "Lei Vocônia" de 169 antes de Cristo. A receita da *vicesima heriditatum* era destinada a prover o Tesouro

2 Sobre o assunto remetemos o leitor, para maiores detalhes, ao capítulo IV da obra de Antonio Nicácio e à introdução e capítulos I e X da obra de Petrônio Baptista de Araújo, já citadas. No Direito estrangeiro, remetemos o leitor aos Capítulos I, XV e XVI, da seguinte obra: FONROUGE, Carlos M. Giuliani. *Impuesto a la transmision gratuita de bienes*. Buenos Aires: El Ateneo, 1937.

dos fundos necessários à distribuição de pensões aos militares reformados.

Na Idade Média não temos um imposto *causa mortis* propriamente dito, devido à organização do feudalismo, mas se fala na existência de um instituto análogo a este, senão vejamos.

No sistema feudal predominava o desmembramento da propriedade, ou seja, o domínio das terras pertencia aos reis e aos senhores feudais (suzeranos) e estes cediam aos vassalos o seu usufruto a fim de possibilitar a sua exploração.

Com o advento da morte dos vassalos, os seus herdeiros não tinham direito a continuar a exploração da terra, a não ser que fizessem um novo contrato com o senhor feudal, uma vez que a propriedade plena voltava para estes, que, por sua vez, poderiam dela dispor da maneira que melhor lhes aprouvessem.

Com o passar do tempo, abrandaram-se os costumes em virtude da injustiça trazida por tal situação, falando-se, então, na existência de uma sucessão dos vassalos por seus herdeiros na posse das terras, desde que os suzeranos os emitissem na posse das terras, após o recebimento de uma contribuição, que tinha diversas denominações dependendo do local onde fosse cobrada, como por exemplo "*esporle*" no sudoeste, "*acopte*" ou "*arrière-acopte*" no Languedoc e "*relief*" ou "*rachat*" no norte, merecendo destaque esta última denominação que foi a mais difundida.

A questão que se destaca é a da impossibilidade do "*rachat*", denominação mais usual, ser considerado um verdadeiro tributo nos moldes como este é definido hoje, pois era pago a um particular (senhor feudal) e não ao poder público. Somente com o fim do feudalismo, e o restabelecimento do poder estatal, que havia desaparecido quase que por completo em decorrência da ampla autoridade dos senhores feudais, é que puderam surgir os primei-

ros ordenamentos fiscais, que configuraram a *origem próxima* do atual imposto *causa mortis*.

Nesta fase, podemos citar a existência do imposto na França, Inglaterra, Itália e Portugal.

Na França, no ano de 1703, foi instituído o "imposto do centésimo dinheiro" que pode ser considerado um marco inicial para os impostos incidentes sobre as transmissões de bens, sejam elas *inter vivos* ou *mortis causa*. Podemos destacar, ainda, o surgimento do princípio "*le mort saisit le vif*", que dispensava os descendentes da investidura formal na herança, e o surgimento da "*saisine*", para proteger os herdeiros contra terceiros detentores dos bens que compunham o monte sucessível.

Na Inglaterra, nos séculos XVII e XVIII, temos notícias do "*probate duty*", incidente sobre as heranças, e do "*legacy duty*", incidente sobre os quinhões hereditários considerados isoladamente, porém tais tributos incidiam somente sobre os bens móveis, já que a incidência sobre os bens imóveis somente foi introduzida posteriormente, por Gladstone, através do "*succession duty*". No sistema inglês, ainda foram introduzidos, o "*account duty*", que complementou a tributação dos bens móveis, e o "*estate duty*", que se aplicava à herança global superior a 10.000 (dez mil) libras esterlinas.

Com efeito, estas cinco espécies acabaram por tornar o sistema inglês complexo, fato que fez com que fossem, posteriormente, fundidas em duas espécies por ocasião da reforma de Harcourt em 1894, quais sejam, o "*estate duty*", que é progressivo e calculado sobre o montante da herança, e o "*legacy and succession duty*", que é proporcional e calculado sobre cada quinhão hereditário, sendo certo que ambos levam em consideração tanto os bens móveis quanto os imóveis.

Na Itália, antes mesmo da sua unificação, o imposto já era cobrado por alguns Estados, e, após esta, passou a ser cobrado de forma uniforme a partir de 1862.

Em Portugal há notícias de existência de longa data do imposto, desaparecendo por ocasião da invasão napoleônica e retornando com a retomada do poder pelos portugueses.

A invasão napoleônica em Portugal foi de suma importância para a implementação do citado imposto no Brasil, que, com a chegada de D. João VI, foi elevado à categoria de Reino Unido à Portugal e Algarves.

Com efeito, pode-se salientar que, com a chegada de D. João VI, foi criado, com base no sistema português da época, o sistema tributário brasileiro onde foram instituídos diversos tributos, dentre os quais podemos destacar o imposto sucessório, com a denominação "décima das heranças e dos legados", instituído através do Alvará de 17 de junho de 1809, que previa alíquotas de 10% (dez por cento) e 20% (vinte por cento), dependendo do grau de parentesco e tipo de sucessão.[3]

D. João VI, passados dois anos da edição do Alvará de 17 de junho de 1809, baixou um novo Alvará, em 2 de outu-

3 Os parágrafos 8º e 9º, do Alvará de 17 de junho de 1809, colhidos em NICÁCIO, Antônio (op. cit., pp. 28-29), preceituavam: "§ 8º Nenhuma quitação de herdeiro, ou de legatário, por efeito de testamento, poderá ser aceita em Juízo, nem poderá com ela haver o testamento por cumprido, sem que a quitação tenha sido primeiramente selada, pagando-se por êste sêlo a décima da herança, ou legado, que efetivamente se arrecadar, não sendo os herdeiros, ou legatários, descendentes ou ascendentes do testador"; § 9º Igualmente se praticará o mesmo com os herdeiros, que não formem descendentes ou ascendentes *ab-intestado*; com a diferença, porém, que o herdeiro, que for parente do falecido *ab-intestado* até o segundo grau inclusive, contado na forma do direito canônico, não poderá ser empossado na herança, sem que, tendo feito o inventário e constando por documento autêntico a quantia líquida da herança no documento, pelo qual se lhe houver de mandar passar mandado de entrega, tenha feito pôr o selo, e com ele pago a décima da herança, que realmente arrecadar; e a quinta parte, sendo parente fora do segundo grau."

bro de 1811, disciplinando a arrecadação da décima das heranças e dos legados, objetivando inibir as fraudes que prejudicavam a Real Fazenda na arrecadação do tributo.

PETRÔNIO BAPTISTA DE ARAÚJO,[4] ao analisar o Alvará de 2 de outubro de 1811, esclarece que o imposto surgiu entre nós com três características básicas, quais sejam: "1ª) isenção absoluta em linha reta; 2ª) taxa única de 10% para os colaterais e estranhos, nas sucessões testamentárias; 3ª) a mesma taxa de 10% para os colaterais até o 2º grau e a de 20% para os demais parentes, nas sucessões *ab intestato.*"

Com a independência e advento da Constituição de 1824, conhecida como "Constituição da Mandioca", o Brasil tornou-se Império, ou seja, um Estado Unitário. Em conseqüência, a arrecadação do imposto ficava entre as rendas gerais do Império, sendo, portanto, administrada pelo Poder central.

Após alguns anos, no ano de 1832, foi elaborada uma divisão entre as receitas gerais (poder central) e as receitas provinciais ("poderes" locais), e a lei de 24 de outubro acabou por incluir as receitas advindas das "décimas das heranças e legados" nas províncias.

Cumpre ressaltar que a denominação "décima das heranças e legados" foi substituída pela denominação próxima da atual de "Imposto de Transmissão de Propriedade *Causa Mortis*" pelo art. 19 da Lei nº 1.507, de 26 de setembro de 1867.

Por fim, com a proclamação da República, demos início à fase republicana.

Na Constituição de 1891,[5] o imposto sucessório coube aos Estados Membros, fazendo parte da receita dos mesmos

---

4 *Op. cit.*, p. 205.

5 "Art. 9º É da competência exclusiva dos *Estados* decretar impostos: 1º) sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção; 2º) sobre imóveis rurais e urbanos; 3º) *sobre transmissão de propriedade*; 4º) sobre indústrias e profissões". (grifos nossos)

até os dias de hoje. O seu artigo 9º fixou como de competência dos Estados a imposição dos impostos sobre todas as transmissões de propriedade, não fazendo qualquer distinção entre a transmissão de propriedade *inter vivos* ou *causa mortis*, donde se conclui que todas as sucessões poderiam ser tributadas pelos Estados, uma vez que, como é cediço, onde a lei não distingue, não cabe ao intérprete distinguir.

As Constituições de 1934 e de 1937 tiveram dispositivos quase que idênticos[6] no que concerne ao imposto *causa mortis*, cabendo destacar que, nestas Cartas, foi efetivada uma separação da tributação da transmissão da propriedade *inter vivos* e *causa mortis*, muito embora a competência para a imposição de ambas continuasse com os Estados.

Foram introduzidas, com a Constituição de 1934,[7] algumas regras obrigatórias de Direito Fiscal para os

---

6 A referência é aos seguintes dispositivos: *art. 8º, inciso I, "b" e "c", e seu parágrafo 4º, da Constituição de 1934* que preceituavam: "Art 8º Também compete privativamente aos Estados: I – decretar impostos sobre: a) (*omissis*); b) transmissão de propriedade *causa mortis*; c) transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* , inclusive a sua incorporação ao capital da sociedade; (*omissis*); § 4º O imposto sobre transmissão de bens corpóreos, cabe ao Estado em cujo território se acham situados; e o de transmissão *causa mortis* , de bens incorpóreos, inclusive de títulos e créditos, ao Estado onde se tiver aberto a sucessão. Quando esta se haja aberto no exterior, será devido o imposto ao Estado em cujo território os valores da herança forem liquidados, ou transferidos aos herdeiros"; e ao *art. 23, inciso I, "b" e "c", e seu parágrafo 4º, da Constituição de 1937* que preceituavam: "Art. 23. É de competência exclusiva dos Estados: I – a decretação de impostos sobre: a) (*omissis*); b) transmissão de propriedade *causa mortis*; c) transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*, inclusive a sua incorporação ao capital da sociedade; (*omissis*); § 4º – O imposto sobre transmissão de bens corpóreos, cabe ao Estado em cujo território se achem situados; e o de transmissão *causa mortis* de bens incorpóreos, inclusive de títulos e créditos, ao Estado onde se tiver aberto a sucessão. Quando esta se haja aberto em outro Estado ou no estrangeiro, será devido o imposto ao Estado em cujo território os valores da herança forem liquidados ou transferidos aos herdeiros". (grifos nossos)

7 O art. 185 da Constituição de 1934 dispunha: "Nenhum imposto poderá ser elevado além de vinte por cento do seu valor ao tempo do aumento."

Estados, destacando-se o artigo 185 que previu a impossibilidade de aumento dos impostos além de 20% (vinte por cento) do seu valor.

O disposto no artigo 185 da Constituição de 1934 não foi repetido na Constituição de 1937, de forma que algumas legislações aproveitaram a oportunidade para proceder aumentos além do limite de 20% (vinte por cento).

Mais uma vez, com o advento de uma nova Constituição no ano de 1946, a sua disciplina constitucional[8] não foi mudada, havendo apenas um fracionamento das regras contidas nos antigos parágrafos 4ºs, dos artigos 8º e 23, respectivamente, das Constituições de 1934 e 1937, em dois parágrafos, o que comprova que não tiveram alterações substanciais em sede constitucional.

A Constituição de 1967,[9] por sua vez, trouxe algumas novidades para o seio constitucional, quais sejam: a) a

---

8 O artigo 19 da Carta de 1946 preceituava: "Art. 19. Compete aos Estados decretar impostos sobre: I – (*omissis*); II – transmissão de propriedade causa *mortis*; III – transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* e sua incorporação ao capital de sociedades; (*omissis*); § 2º Os impostos sobre transmissão de bens corpóreos (nºs II e III) cabem ao Estado em cujo território estes se achem situados; § 3º O imposto sobre transmissão *causa mortis* de bens incorpóreos, inclusive títulos e créditos, pertence, ainda quando a sucessão se tenha aberto no estrangeiro, ao Estado em cujo território os valores da herança forem liquidados ou transferidos aos herdeiros."

9 Assim dispunha o artigo 24 da Constituição de 1967: "Art. 24. Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre: I – transmissão, a *qualquer título*, de bens imóveis por natureza e acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre direitos à aquisição de imóveis; § 2º O Imposto a que se refere o nº I compete ao Estado da situação do imóvel; ainda que a transmissão resulte de sucessão aberta no estrangeiro, *sua alíquota não excederá dos limites fixados em resolução do Senado Federal*, nos termos do disposto na lei, e o seu montante será dedutível do imposto cobrado pela União sobre a renda auferida na transação. § 3º O imposto a que se refere o nº I *não incide sobre a transmissão de bens incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica* nem sobre a fusão, incorporação, extinção ou redução do capital de pessoas jurídicas, salvo se estas tiverem por atividade preponderante o comércio desses bens ou direitos, ou a locação de imóveis". (grifos nossos)

introdução do termo "a qualquer título" no inciso I, do seu artigo 24, firmando o entendimento de que tanto a sucessão onerosa quanto a gratuita serão tributadas pelo imposto de transmissão; b) a previsão de possibilidade de fixação de alíquota máxima pelo Senado Federal; e c) a não incidência do imposto sobre a transmissão de bens incorporados ao patrimônio de pessoas jurídicas.

Por fim, com a Constituição de 1988, podemos destacar algumas alterações, senão vejamos.

Primeiramente cumpre salientar que houve um fracionamento do antigo Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), passando a existir dois impostos distintos, quais sejam, o Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação, de quaisquer bens (móveis ou imóveis) ou direitos (ITCMD – art. 155, inciso I, da Constituição de 1988), de competência estadual, e o imposto de transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição (ITBI – art. 156, II, da Constituição de 1988), de competência municipal.

Com efeito, a tributação da transmissão de propriedade gratuita, seja ela *inter vivos* (doação) ou *causa mortis* é de competência dos Estados, já a tributação da transmissão de propriedade onerosa *inter vivos* passou a integrar a competência dos Municípios, acarretando uma melhoria na arrecadação de tais entes da federação em detrimento dos Estados.

É comum falar-se que os Estados foram compensados com a perda da tributação *inter vivos* com a possibilidade da tributação da transmissão de propriedade *causa mortis* dos bens móveis. Ousamos discordar de tal entendimento, pois, na prática, é fácil a constatação de que a sonegação do imposto incidente sobre a transmissão *causa mortis* da propriedade da grande maioria dos bens móveis é bem

simples e de fiscalização complexa,[10] ao contrário da transmissão de bens imóveis, uma vez que somente esta última exige, para a sua efetivação, o registro no cartório competente, fato que facilita, e muito, a sua fiscalização e o combate à sonegação.

No mais, a Constituição de 1988 manteve a possibilidade de fixação de alíquotas máximas pelo Senado Federal (inciso IV, do artigo 155, da Constituição), que através da Resolução nº 9, de 05 de maio de 1992, fixou-a em 8% (oito por cento), inibindo a possibilidade de efetivação da progressividade em tal espécie tributária, ante o baixo valor da alíquota máxima, bem como estabeleceu algumas regras de solução de conflitos relativos à arrecadação do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (incisos I/III, do artigo 155, da Constituição).

Após este breve histórico do imposto em tela, passemos à análise de seus aspectos mais relevantes.

2.2. Competência

A competência tributária pode ser conceituada como um poder indelegável atribuído, pela Constituição da República, aos entes que compõem a federação, para a instituição, mediante lei específica, de determinado tributo. Em outras palavras, são os limites, estabelecidos pela Constituição da República, dentro dos quais cada ente pode exercer o seu poder de tributar (*potestade*).

Podemos elencar as seguintes características da Competência Tributária: a) é estabelecida pela Constituição da

10 A colocação deve-se ao fato de que na grande maioria dos procedimentos sucessórios os bens móveis, tais como jóias e obras de artes, são omitidos pelos interessados nas primeiras declarações. Por outro lado a fiscalização de tal fato pela Fazenda Pública Estadual é dificílima ante a sua precária estrutura e falta de pessoal. Normalmente, os bens móveis só aparecem em declarações quando ocorrem litígios entre herdeiros.

República; b) é um poder indelegável; c) tem como conseqüência imediata, em virtude do princípio da legalidade, a atribuição de competência legislativa para a instituição do tributo; d) será exercida através da elaboração da lei instituidora do tributo.

Para o presente trabalho nos interessa analisar a competência tributária para a instituição do imposto *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos. Tal competência é atribuída, privativamente, aos Estados e ao Distrito Federal pelo artigo 155, inciso I, da CR. Neste diapasão, somente os Estados e o Distrito Federal poderão efetivar a instituição do tributo em tela, através de leis emanadas das casas legislativas competentes.

Com relação à competência legislativa, que, conforme já afirmamos, decorre da competência tributária, algumas observações devem ser feitas, senão vejamos.

Cabe ressaltar que a competência para legislar sobre direito tributário é concorrente entre a União, Estados e Distrito Federal nos termos do artigo 24, inciso I, e seus §§ 1º e 4º, da Constituição da República. Não obstante a lacuna legislativa, os Municípios também têm competência para legislar sobre seus tributos como concluiu o Supremo Tribunal Federal[11] em diversas oportunidades.

---

11 A título de exemplo confira-se a seguinte ementa:

RECURSO – AGRAVO DE INSTRUMENTO – COMPETÊNCIA.

A teor do disposto no artigo 28, § 2º, da Lei nº 8.038/90, compete ao relator a que for distribuído o agravo de instrumento, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, bem como no Superior Tribunal de Justiça, com o fim de ver processado recurso interposto, o julgamento respectivo. IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES – DISCIPLINA. Mostra-se constitucional a disciplina do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores mediante norma local. *Deixando a União de editar normas gerais, exerce a unidade da federação a competência legislativa plena – § 3º do artigo 24, do corpo permanente da Carta de 1988 –, sendo que, com a entrada em vigor do sistema tributário nacional, abriu-se à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a via da edição de leis necessárias à respectiva aplicação – § 3º do artigo 34 do*

A competência legislativa é concorrente e deve ser exercida da seguinte forma: a União é responsável pela produção de normas gerais (§ 1º, do artigo 24, da Constituição da República) e os Estados e Municípios[12] terão a competência suplementar (§ 2º, do citado dispositivo constitucional). Porém, em caso de inércia da União em estabelecer normas gerais, os Estados e Municípios poderão legislar plenamente, não ficando a sua competência tributária abalada pela inércia da União, nos termos dos §§ 3º e 4º, do artigo 24, da Constituição da República.

Tal afirmação é de extrema importância, uma vez que o Código Tributário Nacional, lei complementar em sentido material, que é responsável pelo estabelecimento de normas gerais em matéria tributária, foi elaborado sob o regime da Constituição anterior à vigente quando não havia separação de competência entre a tributação da transmissão *causa mortis* e *inter vivos* de bens imóveis, além de não existir a possibilidade de tributação da transmissão gratuita de bens.

Com efeito, não existe capítulo próprio no CTN estabelecendo normas gerais sobre o imposto *causa mortis* e doação, porém, algumas regras previstas na sua Seção III, do Capítulo III, do Título III, eram direcionadas e aplicadas às transmissões *causa mortis* de bens imóveis na vigência do antigo ITBI (artigos 35 e seguintes do CTN), e, ainda hoje, guardam perfeita sintonia com a tributação do atual ITCMD, razão pela qual podem ser tidas por recepcionadas pela Constituição de 1988.

Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta de 1988 (STF, 2ª Turma, dec. unânime, Agravo Regimental em AI-SP nº 167777 improvido, rel. Min. Marco Aurélio, DJ 09.05.1997). (grifos nossos)

12 Vejam a ementa colacionada na nota anterior onde o Supremo Tribunal Federal reconhece tal direito aos municípios.

Porém, algumas lacunas existem e serão examinadas oportunamente ao longo deste trabalho, saltando aos olhos a necessidade de elaboração de normas gerais sobre o ITCMD, para fins de uma melhor e mais justa tributação deste.

2.3. Aspecto Material

Para análise do aspecto material do ITCMD, mister se faz a análise de alguns conceitos preliminares.

Da teoria geral do Direito tiramos que Relação Jurídica é um vínculo jurídico que une dois sujeitos em torno de uma prestação economicamente apreciável. Transportando-se este conceito para o Direito Tributário temos que a relação jurídica tributária nada mais é do que uma relação jurídica, que é estabelecida em lei (*ex lege*), e que une o sujeito ativo ao sujeito passivo em torno de uma prestação pecuniária (tributo) ou não pecuniária (deveres instrumentais como, por exemplo, a emissão de notas fiscais e declaração de renda).

De tais conceitos, por sua vez, podemos extrair a inteligência dos conceitos fixados pelo CTN e denominados obrigação tributária principal e acessória.

A Obrigação Tributária Principal, cujo conceito legal está no artigo 113, § 1º, do CTN, nada mais é do que o vínculo jurídico que une o sujeito ativo ao sujeito passivo, obrigando este a pagar um tributo àquele. Já a Obrigação Tributária Acessória, cujo conceito legal está no artigo 113, § 2º, do CTN, corresponde aos deveres instrumentais, a cargo do sujeito passivo, instituídos por lei, para possibilitar e assegurar o cumprimento da obrigação principal.

Com efeito, para que surja o dever legal de pagar o tributo é necessário que ocorram os fatos elencados, na lei, como geradores de tal obrigação. Em outras palavras, para que surja a obrigação de pagar tributo é necessário que

ocorra aquela situação, prevista em lei, como necessária para a sua ocorrência.

Neste diapasão o CTN, em seu artigo 114, define como fato gerador da obrigação principal a "situação definida em lei como necessária e suficiente para a sua ocorrência".

Notem que o CTN utiliza a expressão situação, razão pela qual a lei, para eleger o fato gerador de uma obrigação tributária, pode se valer de *quaisquer fatos jurídicos*, entendidos estes como aqueles acontecimentos que são relevantes para o Direito, *sejam eles voluntários* (atos jurídicos em sentido amplo, que abrangem os negócios jurídicos e os atos jurídicos em sentido estrito), como, por exemplo, a transmissão da propriedade em virtude de um contrato de compra ou doação; *ou involuntários, ou também denominados naturais*, como é o caso da transmissão da propriedade em decorrência da morte, *ou de qualquer situação jurídica*, como é o caso da propriedade de um imóvel urbano ou de um veículo automotor.

O Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e por doação de quaisquer bens e direitos tem por fato gerador a transmissão gratuita de patrimônio, ocorra esta em virtude da morte de seu antigo proprietário ou possuidor (pois é plenamente possível a transmissão de direitos), ou através de atos gratuitos *inter vivos* (contrato de doação).

No que concerne à transmissão *causa mortis* relativas a bens imóveis, cumpre salientar que as normas gerais previstas nos incisos I e II, do artigo 35 do CTN, relativas ao antigo imposto sobre a transmissão de bens imóveis e direitos a eles relativos, que abrangia tanta o transmissão *inter vivos* como a *causa mortis*, foram recepcionadas pela Constituição da República de 1988, podendo, portanto, ser aplicadas ao imposto *causa mortis* incidente sobre bens imóveis.

Por outro lado, tais regras foram elaboradas em época em que não era possível a tributação *causa mortis* sobre a transmissão de bens móveis, tampouco a em decorrência

de doação, razão pela qual restou aos Estados a competência legislativa plena sobre tais assuntos nos termos do art. 24, § 3º, da Constituição de 1988.

Neste diapasão, a Lei nº 1.427/89 preceitua, em seu artigo 1º, que o imposto sobre a transmissão *causa mortis* e por doação, de quaisquer bens ou direitos, tem como fato gerador:[13]

> I – a transmissão da propriedade ou domínio útil de bens imóveis por natureza ou acessão física, como definidos na lei civil;
>
> II – a transmissão de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia e as servidões prediais;
>
> III – a transmissão de títulos, créditos, ações, quotas, valores e outros bens móveis de qualquer natureza, bem como os direitos a eles relativos;
>
> IV – a aquisição de bem ou direito em excesso pelo herdeiro ou cônjuge meeiro, na partilha, em sucessão *causa mortis* ou em dissolução de sociedade conjugal (inciso IV foi acrescentado pelo artigo 2º, da Lei nº 3.515/2000).

Destaque também merece o seu § 2º, que, baseando-se em comando estabelecido no parágrafo único, do artigo 35, do CTN, preceitua que "nas transmissões *causa mortis* e doação ocorrem tantos fatos geradores distintos quanto forem os herdeiros, legatários e donatários". Neste diapasão, podemos concluir que cada transmissão corresponde a um fato gerador. Em outras palavras, se, por exemplo, em um inventário houver a transmissão do único bem para três

13 A Lei Mineira (Lei nº 14.941/03) prevê os fatos geradores em seu artigo 1º. A Lei Paulista (Lei nº 10.705/2000), por sua vez, é um pouco mais detalhista e prevê as hipóteses de incidência em seus artigos artigos 2º, 3º e 4º.

herdeiros em condomínio poderemos afirmar que existirão três fatos geradores distintos do imposto *causa mortis*.[14]

Os fatos geradores elencados pela lei fluminense são bem amplos e guardam perfeita sintonia com a competência tributária estabelecida na Constituição da República, bem como com as normas gerais estabelecidas no Código Tributário Nacional, em seus artigos 35 até 37, que podem ser considerados como recepcionados pela Constituição de 1988, conforme já aduzido.

Questões interessantes surgem nos procedimentos sucessórios em decorrência da amplitude das hipóteses de incidência do ITCMD, que serão analisadas adiante, tais como o problema das renúncias abdicativas e translativas, do recebimento de bens na partilha além do quinhão e/ou meação a que fazia jus, das cessões de direitos hereditários, das promessas de compra e venda sucessivas, entre outros.

Com relação ao inciso IV,[15] acima transcrito, cumpre salientar que a *mens legis* da Lei Fluminense nº 3.515/2000, que o acrescentou, foi a de deixar bem claro que a "aquisição de bem ou direito em excesso pelo herdeiro ou cônjuge meeiro, na partilha, em sucessão *mortis causa* ou em dissolução de sociedade conjugal" é tributada por constituir fato gerador do imposto de doação, uma vez que há transmissão gratuita de bens e direitos que já estava amparada pelos incisos I/III, da Lei nº 1.427/89. Tal fato gerador também será analisado detalhadamente quando tratarmos do interesse da Fazenda Pública no esboço de partilha e da doação da meação ou de parcela do quinhão hereditário.

---

14 No mesmo sentido as Leis Mineira (art. 1º, § 5º, da Lei nº 14.941/03) e Paulista (art. 2º, § 10, da Lei nº 10.705/2000).

15 No mesmo sentido a Leis Mineira (art. 1º, inciso IV, da Lei nº 14.941/03) e Paulista (art. 2º, § 5º, da Lei nº 10.705/2000).

2.4. Aspecto Temporal

No que concerne ao momento da ocorrência do fato gerador do imposto em decorrência da transmissão *causa mortis* e por doação de quaisquer bens e direitos, é de bom alvitre analisarmos, separadamente, a tributação da transmissão *mortis causa* da relativa à transmissão gratuita e *inter vivos* (doação).

Para a fixação do momento da ocorrência do fato gerador da tributação em virtude da transmissão *causa mortis*, devemos nos valer da ficção jurídica consagrada na teoria, ou também denominada princípio (ou direito) de *saisine*.

A personalidade começa com o nascimento com vida[16] (artigo 2º, do CC) e termina com a morte (artigo 6º, do CC). Com efeito, a partir do momento da ocorrência do seu óbito o ser humano deixa de ser considerado pessoa (ente dotado de personalidade), razão pela qual não pode mais praticar os atos da vida civil, quais sejam, possuir direitos e contrair obrigações.

Em conseqüência, com a morte, opera-se a abertura da sucessão, fazendo-se mister que a lei determine como esta procederá.

---

16 Merece destaque o nascimento com vida, pois este dá ao nascituro, que até então somente tinha expectativa de direito, a qualidade de herdeiro. Podem ocorrer hipóteses em que não se sabe se este não chegou a nascer ou se nasceu e morreu logo em seguida. Nestes casos, se ocorreu a primeira hipótese este não chegou a suceder seu pai, falecido antes dele, por exemplo, ao contrário da segunda hipótese. Para a solução de tal dúvida, vários métodos são utilizados para a verificação se um ser humano nasceu ou não com vida, destacando-se a docimasia hidrostática de Galeno, segundo a qual o perito pega um pedaço do tecido pulmonar do feto e coloca dentro de uma cuba com água. Se o tecido pulmonar flutuar, é sinal de que o nascituro respirou (fez pelo menos uma troca oxi-carbônica), razão pela qual chegou a nascer com vida, podendo ser considerado sucessor. Já, se o tecido não flutuar, é sinal de que não houve nascimento, não havendo que se falar em sucessão e nem em abertura de nova sucessão.

O artigo 1.784 do CC adota a ficção jurídica denominada princípio de *saisine,* segundo o qual "aberta a sucessão, o domínio e a posse da herança transmitem-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários".

CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA[17] aduz que "o chamado *droit de saisine*, traduz precisamente este imediatismo da transmissão dos bens, cuja propriedade e posse passam diretamente da pessoa do morto para os seus herdeiros: *le mort saisit le vif*".

O princípio de *saisine* serve para trazer segurança jurídica, pois, em sendo adotado, todo o patrimônio do *de cujus* será transferido, no momento de sua morte, para os seus sucessores, que terão direito de proteger o seu patrimônio, inclusive através do ajuizamento de ações judiciais necessárias.

Conforme já aduzido, a sucessão, a transmissão do patrimônio, opera-se com a morte do *de cujus* ("*droit de saisine*"), porém, neste primeiro momento a herança é ilíquida, razão pela qual se deve fazer o inventário[18] dos bens para a liquidação da herança e individualização da cota-parte de cada herdeiro, bem como da meação.

Neste diapasão, conclui-se que o momento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária do imposto *causa mortis* é o momento da morte, uma vez que é neste momento que se opera a abertura da sucessão, quando efetivamente ocorre a transmissão de todos os bens e direitos do *de cujus* para seus herdeiros.

Com relação ao momento da ocorrência do fato gerador do *imposto de doação*, sabe-se que este se opera com a transmissão gratuita e *inter vivos* de bens e direitos. Para tanto, o instrumento adequado é o contrato de doação, razão pela qual breves linhas sobre este devem ser traça-

---

17 Op. cit., volume VI, p. 16.

18 Remetemos o leitor ao aduzido no item 2.4 supra.

das a fim de se verificar o momento da ocorrência de seu fato gerador.

Devemos, mais uma vez, nos socorrer do Direito Civil para o estabelecimento dos conceitos de contrato, de doação (transmissão gratuita de propriedade operada *inter vivos*) e do momento de sua efetivação.

Contrato nada mais é do que um acordo de vontades que gera obrigações para as partes envolvidas, ou seja, é uma das fontes das obrigações, que, por sua vez, podem ser entendidas como os vínculos pelos quais uma pessoa pode exigir de outra uma prestação economicamente apreciável.

Com efeito, para se efetivar esse acordo de vontades, faz-se mister que uma pessoa (denominada proponente) apresente uma proposta (1ª manifestação de vontade) para outra pessoa (denominada oblato) que pode aceitá-la em suas formas expressa, tácita e presumida (2ª manifestação de vontade) ou não. Em caso de aceitação o contrato reputar-se-á celebrado, somente havendo exceções nos denominados contratos reais em que é necessário, além do acordo de vontades, a entrega da coisa, seu objeto, para que o mesmo se repute celebrado, como é o caso dos contratos de empréstimo, em suas espécies tradicionalmente conhecidas como mútuo e comodato.

Da inteligência do art. 538 do CC que define o contrato de doação, tiramos que ele é fonte da obrigação de transferir a propriedade de um determinado bem e tem dois elementos básicos, quais sejam, o elemento subjetivo (*animus donandi*), que é a intenção do doador de praticar o ato de liberalidade, e o elemento objetivo, que consiste na diminuição patrimonial do doador.

Com efeito, o contrato de doação pode ser classificado como: a) *Unilateral*, pois uma vez aperfeiçoado com o acordo de vontades (proposta e aceitação) somente gera obrigações para uma das partes (doador), qual seja, a de proceder a transferência da propriedade do bem; b) *Gratuito*, pois

gera vantagem apenas para o donatário que terá um acréscimo patrimonial com o recebimento do bem; c) *Consensual*, pois se aperfeiçoa com o acordo de vontades, não carecendo para a sua formação da entrega da coisa objeto do contrato; d) *Formal ou Solene*, pois a lei (art. 541 do CC) exige a forma escrita (escritura pública ou instrumento particular), somente sendo admitida a doação verbal "sobre bens móveis e de pequeno valor, se lhe seguindo incontinênti a tradição" (parágrafo único, do art. 541, do CC).

Neste diapasão, temos ainda que destacar a diferença entre a função do contrato de doação e a efetivação da transferência da propriedade do bem.

Conforme já aduzido, o contrato de doação se aperfeiçoa com o acordo de vontades (contrato consensual), porém o simples aperfeiçoamento do contrato não é suficiente para se efetivar a transferência da propriedade do bem.

A transferência da propriedade dos bens imóveis efetiva-se com a averbação do contrato na matrícula do imóvel no Registro Geral de Imóveis competente (art. 1.245 do CC). Desta forma, o contrato de doação é mero título translativo da propriedade. Por outro lado, a transferência da propriedade dos bens móveis ocorre com a tradição (art. 1.267 do CC).

Tais considerações são de suma importância para se averiguar o momento da ocorrência do fato gerador do imposto de doação. Conforme aduzido, a doação possui dois elementos indispensáveis para a sua caracterização, o subjetivo (*animus donandi*) e o objetivo (desfalque patrimonial do doador ocorrido com a transferência da propriedade), o que faz com que a incidência do imposto em decorrência da transmissão gratuita e *inter vivos* (doação) da propriedade do bem irá ocorrer no momento da transferência da propriedade, o que pode não ocorrer simultaneamente com o aperfeiçoamento do contrato. Em outras palavras, o fato gerador do imposto de doação de bens imóveis ocorrerá com o registro do título translativo (registro do contra-

to) e dos bens móveis com a efetivação da tradição, sendo estes, portanto, os elementos que determinam o momento da ocorrência do fato gerador do imposto de doação.

2.5. Aspecto Espacial

O estudo do aspecto espacial do ITCMD é de suma importância para a resolução de questões como, por exemplo, saber qual Estado da federação faz jus ao imposto quando o inventário processar-se em um Estado e existirem bens situados em outro ou quando houver desproporcionalidade dos quinhões no esboço de partilha nestes casos.

A Constituição da República, no § 1º, do art. 155, estabelece regras que são de suma importância para a solução de tais questões, *in verbis*:

> § 1º O imposto previsto no inciso I:
>
> I – relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal;
>
> II – relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador; ou ao Distrito Federal;
>
> III – terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:
>
> a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;
>
> b) se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior.

Notem que a Constituição da República fez a distinção acerca da transmissão da propriedade de bens imóveis e direitos a estes relativos da transmissão da propriedade de bens móveis.

Com relação aos bens imóveis e direitos a estes relativos, o inciso I do dispositivo constitucional acima transcrito preceituou que "compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal", não fazendo distinção para a transmissão em virtude de doação e de *causa mortis*.

Desta forma, havendo um inventário processado no Rio de Janeiro cujo monte é composto por dois bens imóveis (imóvel "A" situado no Rio e "B" em Minas Gerais), o Estado do Rio de Janeiro fará jus ao imposto *causa mortis* incidente sobre a transmissão do imóvel "A" e o Estado de Minas Gerais fará jus ao imposto incidente sobre a transmissão do imóvel "B".

Situação análoga ocorre com a desproporcionalidade de quinhões. Imaginemos a situação análoga à exposta acima em que o imóvel "A" fora avaliado em R$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais) e o imóvel "B" fora avaliado em R$ 100.000,00 (cem mil reais). Haverá pagamento de imposto *causa mortis* no Rio e em Minas Gerais. Suponhamos que existam apenas dois herdeiros onde cada um faça jus a 50% (cinqüenta por cento) do monte. No momento da apresentação do esboço de partilha o herdeiro 1 (H1) é contemplado com o imóvel "A" e o herdeiro 2 (H2) é contemplado com o imóvel "B". Considera-se, então, que o herdeiro 2 (H2) doou parte do imóvel "A" para o herdeiro 1 (H1), no valor de R$ 10.000,00 (dez mil reais), valor este que será utilizado pelo Estado do Rio de Janeiro como base de cálculo do imposto de doação de parte do imóvel situado em seu território.[19]

Por outro lado, com relação aos bens móveis, a Constituição, no inciso II, do § 1º, do art. 155, fez distinção entre o imposto sobre a transmissão *causa mortis* e sobre a doação ao estabelecer que "relativamente a bens móveis,

---

19 Sobre a incidência do imposto de doação sobre a desproporcionalidade dos quinhões remetemos o leitor ao item 3.12.12.

títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal".

Duas interpretações possíveis podem ser extraídas do dispositivo constitucional.

Uma primeira interpretação pode ser no sentido de que a primeira parte do dispositivo seria direcionada para o imposto *causa mortis* (compete ao Estado – ou ao Distrito Federal – onde se processar o inventário ou arrolamento), já a parte final (tiver domicílio o doador) seria direcionada para o imposto de doação.

Também seria possível uma segunda interpretação segundo a qual a primeira parte do dispositivo é direcionada tanto para o imposto *causa mortis* quanto para o de doação arrecadado no bojo de procedimentos judiciais (sucessórios ou partilha de bens em separação ou divórcio), já a segunda parte seria dirigida para o imposto de doação que não seja arrecadado no bojo de procedimentos judiciais.

Devido à escassa jurisprudência sobre o tema e falta de debates sobre o imposto em tela não há que se falar na existência de uma interpretação predominante. Entendemos que a segunda interpretação tem sido mais aplicada na prática, pois a Fazenda Pública do local onde é processado o procedimento sucessório, por atuar diretamente no feito, constantemente, exige o imposto, não havendo sequer oportunidade de manifestação da Fazenda Pública do domicílio do doador, caso esta seja diversa da primeira.

Com efeito, é de suma importância a fixação de competência para o processamento do procedimento sucessório.

A primeira observação importante é que o artigo 89, inciso II, do CPC pátrio, estabelece a competência internacional exclusiva do Brasil para "proceder a inventário e partilha de bens, situados no Brasil, ainda que o autor da herança seja estrangeiro e tenha residido fora do território nacional". Desta forma, por se tratar de competência inter-

nacional exclusiva, não se admite a homologação no STJ de procedimento sucessório processado em outro país caso existam bens situados em nosso território. A título de exemplo, caso um estrangeiro, que ao falecer era domiciliado no exterior, possuísse um imóvel situado no Brasil, mesmo que possuísse outros imóveis no exterior, para efeito de transmissão da propriedade deste imóvel situado no Brasil, deverá ser aberto um inventário no Brasil, mesmo que para tratar única e exclusivamente desta transmissão, havendo, portanto, a possibilidade da existência do processamento de dois inventários, um no Brasil e outro no exterior, sendo certo que este último nunca será homologado para sua execução no Brasil.

Sendo o Poder Judiciário brasileiro competente para processar o inventário, o passo seguinte é averiguar em que juízo o mesmo deverá ser processado (competência interna). Neste diapasão, o art. 96 do CPC e seu parágrafo único preceituam que:

> Art. 96. O foro do domicílio do autor da herança, no Brasil, é competente para o inventário, a partilha, a arrecadação, o cumprimento de disposições de última vontade e todas as ações em que o espólio for réu, ainda que o óbito tenha ocorrido no estrangeiro.
>
> Parágrafo único. É, porém, competente o foro:
>
> da situação dos bens, se o autor da herança não possuía domicílio certo;
>
> do lugar em que ocorreu o óbito se o autor da herança não tinha domicílio certo e possuía bens em lugares diferentes.

Trata-se de competência territorial, que é uma das espécies de competência relativa, razão pela qual admite o instituto da prorrogação de competência, cabendo ainda ressaltar que, na hipótese do *de cujus*, na época de seu

falecimento, possuir, concomitantemente, mais de um domicílio, a competência será fixada pela prevenção.[20]

Nunca é demais destacar que, conforme já aduzido, a questão do processamento do inventário tem relevância para a incidência do imposto *causa mortis* e doação incidentes sobre os bens móveis, não alterando, em nada, a incidência do imposto sobre os bens imóveis, que sempre serão do Estado onde este estiver localizado.

Finalmente, o inciso III, do citado dispositivo constitucional, faz referência a uma lei complementar ainda não editada, uma vez que os dispositivos do CTN acerca do antigo imposto de transmissão eram relativos aos bens imóveis, mas não aos móveis e de doação, razão pela qual, mais uma vez, os Estados, observados os preceitos constitucionais, podem se valer da competência legislativa plena prevista no § 3º, do art. 24, da Constituição. Neste diapasão, o Estado do Rio de Janeiro, disciplinou o tema em seus artigos 8º e 9º, da Lei nº 1.427/89, em sintonia com a Constituição e trazendo as mesmas possibilidades de interpretação, relativas aos bens móveis e de doação, acima aduzidas.[21]

2.6. Aspecto Quantitativo

A quantificação do valor do tributo é feita através de dois elementos, denominados elementos quantitativos, quais sejam, a base de cálculo e a alíquota.

A base de cálculo é o elemento do tributo que tem por objetivo delimitar, quantitativamente, o seu fato gerador. Ela possui três funções básicas: 1ª) Quantificação do dever tributário; 2ª) Adaptação do dever à capacidade contributi-

---

20 Vejam, no mesmo sentido, CÂMARA, Alexandre Freitas, *op. cit.*, vol. III, p. 412.

21 O mesmo fez as Leis Mineira (art. 1º, § 2º, da Lei nº 14.941/03) e Paulista (art. 4º, da Lei nº 10.705/2000).

va do sujeito passivo; 3ª) Definição da espécie tributária, já que é uma quantificação do fato gerador da obrigação tributária.

Já a alíquota é o percentual que incidirá sobre a base de cálculo individualizando o *quantum* do tributo.

Em conseqüência, o valor do tributo é auferido através de uma operação matemática na qual se multiplica o valor da base de cálculo pela alíquota.

Com relação aos elementos quantitativos do ITCMD, a Constituição da República nada estipulou acerca da base de cálculo, porém, no que concerne à alíquota, o inciso IV, do § 2º, do art. 155, apenas estabeleceu que as alíquotas máximas seriam fixadas pelo Senado Federal, que, por sua vez, editou a Resolução nº 9, de 5 de maio de 1992, que será objeto de análise adiante.

Com efeito, restou à Lei Complementar em sentido material (CTN) estabelecer as regras gerais relativas aos elementos quantitativos.

Aqui também podemos apontar a lacuna deixada pela lei, pois o CTN estabeleceu regras gerais para o antigo ITBI, razão pela qual os seus dispositivos somente são aceitos com relação à transmissão gratuita de bens imóveis, mas não para a de móveis, abrindo, mais uma vez, campo para incidência da competência legislativa plena pelos Estados, nos termos do art. 24, § 3º, da Constituição da República.

O artigo 38 do CTN dispôs que "a base de cálculo é o *valor venal* dos bens ou direitos transmitidos". De um modo geral, as legislações específicas dos Estados respeitaram a regra geral com relação aos imóveis e acabaram por adotá-la também para a transmissão de bens móveis, por refletir uma grandeza justa para análise do fato gerador.

A Lei nº 1.427/89, em seu artigo 10, estabeleceu que "a base de cálculo do imposto é o *valor real* dos bens ou direitos, ou valor do título ou crédito, transmitidos ou doa-

dos" e seu parágrafo único acrescentou esclarecendo que "entende-se por valor real o valor corrente de mercado do bem ou direito".

A legislação fluminense utilizou a expressão "valor real" e não a expressão "valor venal" utilizada pelo CTN, causando alguma confusão de interpretação entre os operadores do Direito.

Podemos constatar, em diversos procedimentos sucessórios, a alegação de que a base de cálculo deveria ser o valor venal do imóvel constante dos cadastros da municipalidade e não o valor da avaliação estabelecida pelo avaliador judicial. Tal colocação fundamenta-se em três argumentos, quais sejam: 1º) Compete à União Federal, através de lei complementar, estabelecer normas gerais em matéria tributária e, entre estas, poderíamos alocar a estipulação da base de cálculo do imposto (artigo 146, III, "a", da CR); 2º) O CTN, lei complementar em sentido material, elencou como base de cálculo do tributo o "valor venal" do bem e não o seu "valor real"; 3º) Em conseqüência, a legislação fluminense não poderia eleger base de cálculo diversa da disposta no CTN.

Trata-se de interpretação equivocada e a questão pode ser solucionada com uma mera interpretação gramatical do dispositivo da legislação fluminense, senão vejamos.

O sentido da palavra "venal" é estabelecido como "que se pode vender; exposto à venda; relativo à venda".[22]

Desta forma, a legislação fluminense ao estabelecer que a expressão "valor real" corresponde ao "valor corrente de mercado do bem ou direito", nada mais fez do que utilizar uma expressão sinônima à utilizada pelo CTN, não havendo que se falar em incompatibilidade entre as duas expressões.

22 *In*: FERREIRA, Aurélio Buarque de Hollanda. *Pequeno Dicionário Brasileiro de Língua Portuguesa*. 11ª ed., 4º volume. São Paulo: Companhia Editora Nacional. 1973, p. 1.235.

A alegação de que o Estado deveria se submeter aos valores venais dos imóveis utilizados como base de cálculo do IPTU pela municipalidade é teratológica, diante da autonomia dos entes da federação (art. 18 da CR), que impede o Estado de estar submetido a valores fixados pelos Municípios. Some-se a isso o fato de que tais valores constantes dos cadastros das prefeituras, como é cediço, são bem inferiores aos valores de mercado para a venda dos bens imóveis.

Com efeito, a apuração do valor venal ou real dos bens para fins de apuração da base de cálculo do ITCMD deve sempre contar com a concordância do representante judicial da Fazenda Estadual. Não é por outra razão que a Lei Fluminense nº 1.427/89, no que concerne aos feitos sucessórios, estabelece no inciso III, do art. 11, que a base de cálculo é "na herança ou legado, o valor aceito pela Fazenda ou fixado judicial ou administrativamente".

A fiscalização da atribuição do correto valor venal (real) do bem transmitido fica a cargo da Fazenda Estadual, não devendo, em hipótese alguma, o seu representante concordar com avaliações ou atribuições de valores abaixo dos valores venais das prefeituras.

Caso o inventariante, nas primeiras declarações, atribua valor venal (real) aos bens pertencentes ao monte compatível com os seus respectivos valores de mercado, o Procurador do Estado deverá, por medida de economia processual e celeridade, concordar com o valor atribuído, elaborando-se em seguida os cálculos, sendo, portanto, desnecessária a avaliação dos bens. Esta é a primeira hipótese expressa na Lei nº 1.427/89, onde o legislador fluminense estabelece como base de cálculo "o valor aceito pela Fazenda".

Caso o inventariante atribua valores que não estejam compatíveis com o valor de mercado, se o feito for processado segundo o rito comum de inventário, deverá ser procedida a avaliação judicial, porém, se estiver sendo processado segundo o rito de arrolamento, o correto valor venal

(real) será atribuído em sede administrativa pelo fiscal de Fazenda Estadual, estando tal entendimento em sintonia com o preceituado no art. 1.034, § 2º, do CPC, cabendo, caso o contribuinte não concorde com o valor arbitrado pela autoridade fazendária, recurso na esfera administrativa. Esta é, exatamente, o campo de aplicação da parte final do citado dispositivo da legislação fluminense ao estabelecer que a base de cálculo do imposto será o valor "fixado judicialmente ou administrativamente".

Corroborando o entendimento acima exposto, as Leis fluminenses nº 2.052/92 e nº 3.515/00 deram nova redação, respectivamente, aos artigos 13 e 14 da Lei nº 1.427/89 (*verbis*) estabelecendo que:

> Art. 13. Nas transmissões *causa mortis*, quando o inventário obedecer ao *rito convencional*, e nas demais transmissões não onerosas sujeitas a processos judiciais, a base de cálculo será o valor do bem ou do direito, constante da avaliação judicial, salvo concordância expressa da Fazenda com o valor que lhe atribuir o inventariante, ou dos herdeiros com o valor proposto pela Fazenda, devidamente, em qualquer caso, homologado pelo Juiz. (grifo nosso)
>
> Art. 14. Nas transmissões *causa mortis*, quando o inventário e a partilha obedecerem ao *rito sumário* e nas doações de bens e direitos, a autoridade fazendária deverá lançar o imposto mediante arbitramento da base de cálculo, sempre que não concordar com o valor atribuído pelos herdeiros, legatários ou donatários, notificando-se o contribuinte para que promova o recolhimento do imposto ou, no prazo legal, apresente impugnação. (grifo nosso)

A Lei Mineira (14.941/03), em seu art. 4º, utiliza a expressão valor venal, porém, em uma interpretação autên-

tica, esclarece, em seu § 1º, que "considera-se valor venal o valor de mercado do bem ou direito (...)". Acrescenta o seu art. 9º, que o "valor venal do bem ou direito transmitido será declarado pelo contribuinte, ficando sujeito à homologação pela Fazenda Estadual, mediante procedimento de avaliação". Destaque-se, ainda, que o citado diploma legal, nas situações previstas no § 2º, do art. 4º, não se utiliza do valor total do bem para fins de base de cálculo e sim de frações deste, nas razões de ora 1/3 (um terço) e ora 2/3 (dois terços).

A Lei Paulista (10.705/2000) tem dispositivo similar ao da Lei Mineira, inclusive no tocante às frações do valor do bem, porém, da mesma forma que a Lei Fluminense, estabelece que a base de cálculo do imposto é o valor venal do bem, também esclarecendo que, por valor venal, deve-se entender o valor de mercado do bem (artigo 9º, e seus §§ 1º e 2º, do citado diploma).

LIMONGE FRANÇA[23] destaca antigas jurisprudências do Tribunal de Justiça de São Paulo, ao tempo da vigência da Lei nº 9.591/66, impondo à Fazenda Estadual o valor do valor venal dos cadastros da prefeitura, em caso de imóvel urbano, ou do INCRA, em caso de imóveis rurais, diante do preceituado no artigo 15 do citado diploma, *in verbis*:

> Nas transmissões *causa mortis*, o valor será o que servir de base de lançamento dos impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana ou sobre a propriedade territorial rural, conforme se tratar, respectivamente, de imóvel urbano ou rural, ressalvado aos interessados o direito de requererem a avaliação.

---

23 FRANÇA, R. Limonge. *In Jurisprudência do inventário e partilha: direito e processo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1984, pp. 148-153.

Com base no citado dispositivo legal, o Egrégio Tribunal de Justiça de São Paulo passou a entender que o valor dos cadastros municipais ou do INCRA vinculavam a Fazenda Estadual, bem como que seria descabida a avaliação caso a Fazenda discordasse de tal valor, uma vez que esta não estava abrangida pela expressão "interessados" contida em sua parte final.

Vejam, por exemplo, as seguintes ementas selecionadas por LIMONGE FRANÇA:[24]

> BASE NO LANÇAMENTO DO IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL – IMPUGNAÇÃO NÃO ACOLHIDA – INTELIGÊNCIA DO ART. 15 DA LEI Nº 9.591 – AGRAVO NÃO PROVIDO.
>
> O imposto de transmissão "*causa mortis*" é calculado com base no valor do lançamento do imposto predial e territorial. A Fazenda do Estado não se inclui entre os "interessados" a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.591 de 1966.
>
> (N. 270.018. Marília. Agravante: Fazenda do Estado. Agravado: Espólio de Tuya Shoji. Relator Des. Sylvio do Amaral, em 09.05.1978).

> INVENTÁRIO – IMÓVEL – AVALIAÇÃO PEDIDA PELA FAZENDA DO ESTADO – DEFERIMENTO PELO JUIZ – AGRAVO PROVIDO.
>
> Exibido o valor do imóvel conforme o lançamento do imposto predial à época da sucessão, não cabe à Fazenda do Estado pedir avaliação judicial, em processo de inventário.
>
> (N. 266.767. Guarulhos. Agravante: Conceição Peres de Campos. Agravada: Fazenda do Estado. Relator Des. Teixeira de Andrade, em 07.03.1978).

---

24 *Ibidem*.

A Fazenda Fluminense não enfrentava este problema diante da inexistência de dispositivo similar, razão pela qual verificamos que o causador de tal interpretação foi o citado artigo 15 da Lei Paulista nº 9.591/66.

O primeiro argumento era baseado na disposição de lei estadual que previu expressamente a aplicação do valor fixado pela prefeitura ou pelo INCRA, dependendo da hipótese concreta. Porém, todo o problema gerado decorreu da interpretação equivocada da parte final do dispositivo que excluiu a Fazenda da expressão "interessados", pois, caso o Tribunal assim não tivesse entendido, teríamos a aplicação do mesmo sistema aplicável hodiernamente, ou seja, se a Fazenda aceitar o valor estipulado, calcula-se, diretamente, o imposto; porém, caso exista discordância, efetiva-se a avaliação.

O problema hoje está superado não havendo mais discussão, diante do preceituado no artigo 9º, da Lei Paulista nº 10.705/00, cabendo ressaltar que o artigo 10, *caput* e seu § 1º, do mesmo diploma, para afastar qualquer dúvida acerca da possibilidade de avaliação e necessidade de anuência da Fazenda para a sua não-efetivação, estipulando que:

> Art. 10. O valor do bem ou direito na transmissão *causa mortis* é o atribuído na avaliação judicial e homologado pelo Juiz.
>
> § 1º Se não couber ou for prescindível a avaliação, o valor será o declarado pelo inventariante, desde que haja expressa anuência da Fazenda, observadas as disposições do artigo 9º, ou proposto por esta e aceito pelos herdeiros, seguido, em ambos os casos, da homologação judicial".

Com relação à alíquota, conforme já aduzido, a Constituição da República, no inciso IV, do § 2º, do art. 155, apenas estabeleceu que as alíquotas máximas seriam fixa-

das pelo Senado Federal que, em conseqüência, editou a Resolução nº 9, de 5 de maio de 1992.

A Resolução nº 9 estabeleceu, em seu artigo 1º, que "a alíquota máxima do imposto de que trata a alínea 'a', inciso I, do art. 155, da Constituição Federal, será de 8% (oito por cento), a partir de 1º de janeiro de 1992". O seu artigo 2º, por sua vez, preceituou que "as alíquotas dos impostos, fixadas em lei estadual, poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber, nos termos da Constituição Federal".

O Senado Federal, ao estabelecer a progressividade no artigo 2º da citada resolução, exorbitou do poder regulamentar que lhe fora atribuído pela Constituição que era apenas o de estabelecer a alíquota máxima. Por tal razão, o citado dispositivo padece do vício da inconstitucionalidade.

A existência do vício não se dá em virtude de eventual impossibilidade de se estabelecer alíquotas progressivas no ITCMD e sim pela falta de competência para legislar sobre o tema.

Por outro lado, a fixação de alíquota máxima em apenas 8% (oito por cento) acabou por dificultar a implementação de alíquotas progressivas. Porém, não obstante tal consideração, alguns Estados acabaram por estabelecê-las, como era o caso do Rio de Janeiro,[25] até a alteração introduzida pela Lei nº 2.052/92, que deu nova redação ao art. 17 da Lei nº 1.427/89, estabelecendo alíquota única de 4% (quatro por cento), objetivando facilitar a arrecadação do tributo em tela.

A questão da progressividade do ITCMD será analisada, em maiores detalhes, oportunamente,[26] cabendo ressaltar que o tema ganhou relevância em razão de discus-

---

25 As atuais Leis Mineira (art. 10, da Lei nº 12.426/96) e Paulista (art. 16, da Lei nº 10.705/2000) consagram alíquotas progressivas.

26 Remetemos o leitor ao item 3.12.10.

sões noticiadas pela imprensa televisiva acerca da necessidade de introdução de dispositivo constitucional para autorizá-la, quando a Emenda Constitucional nº 42/2003 estava em tramitação no Congresso Nacional.

2.7. Aspecto Pessoal

O aspecto pessoal da relação tributária busca averiguar quem são os seus sujeitos, quais sejam, sujeito ativo e sujeito passivo.

Os sujeitos ativos são os titulares da capacidade tributária (Estado ou seus delegados). Em outras palavras, são as pessoas que impõem a tributação. Já os sujeitos passivos, que podem ser divididos em contribuintes e responsáveis, são as pessoas obrigadas a pagar o tributo ou a praticar os deveres instrumentais para a garantia do crédito.

A Constituição da República atribuiu, em seu artigo 155, inciso I, a competência tributária para a instituição do ITCMD aos Estados e ao Distrito Federal. Com efeito, tais entes serão os titulares da capacidade tributária ativa, figurando como sujeitos ativos da obrigação tributária.

O CTN, em mais um dispositivo direcionado ao antigo ITBI (Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e Direitos a eles Relativos), no artigo 42, dispõe que "o contribuinte do imposto é qualquer das partes na obrigação tributada, conforme dispuser a lei".

Conforme podemos constatar, o citado dispositivo, além de somente aplicável à transmissão de bens imóveis, é bem vago e carente de regulamentação por parte do legislativo estadual, que poderá escolher quaisquer das partes envolvidas na relação como contribuinte do imposto, tendo, portanto, o legislador estadual, ampla liberdade.

A legislação fluminense (Lei nº 1.427/89), tratou da matéria em seus artigos 5º, 6º e 7º. O artigo 5º[27] estabeleceu que o *contribuinte do imposto é o adquirente do bem*, seja ele móvel ou imóvel, através de uma transmissão gratuita.

Além de eleger o adquirente como contribuinte do imposto, o citado diploma legal, em seu artigo 6º,[28] objetivando inibir a evasão do imposto, atribui, nas transmissões gratuitas *causa mortis* e *inter vivos*, respectivamente, a *responsabilidade solidária ao inventariante e ao doador*, em caso de efetivação da transmissão sem o devido recolhimento do imposto.

O artigo 7º,[29] por sua vez, a fim de mais uma vez proteger o interesse público que envolve a tributação, atribuiu responsabilidade à pessoa beneficiada pela cessão gratuita de direitos, pelos impostos devidos em decorrência de transmissões anteriores e não recolhidos aos cofres públicos. É o caso de cessões gratuitas sucessivas, onde cada uma corresponde a um fato gerador, onde o último cessionário fica responsável pelo pagamento dos impostos incidentes nas cessões anteriores.

---

27 "Art. 5º O contribuinte do imposto *é o adquirente* do bem ou direito sobre o imóvel, títulos, créditos, ações, quotas, valores e outros bens móveis de qualquer natureza, bem como direitos a eles relativos, *assim entendida a pessoa em favor da qual se opera a transmissão, seja por doação ou* causa mortis". (grifos nossos)

28 "Art. 6º Nas transmissões *causa mortis* ou por doação que se efetuarem sem o pagamento do imposto devido, são *solidariamente responsáveis* por esse pagamento *o inventariante ou o doador*, conforme o caso". (grifos nossos)

29 "Art. 7º Na cessão de direitos relativos às transmissões referidas no art. 1º, quer por instrumento público, ou particular, ou por mandato em causa própria, e desde que realizada a título não oneroso, *a pessoa em favor de quem foi outorgada a escritura definitiva ou pronunciada a sentença de adjudicação é responsável pelo pagamento do imposto devido sobre anteriores atos de cessão ou substabelecimento*, com correção monetária e acréscimos moratórios. (grifos nossos)

A Lei Mineira (14.941/03) estabeleceu, em seu artigo 12, como contribuinte: i) o herdeiro ou legatário, na transmissão por sucessão legítima ou testamentária; ii) o donatário, na aquisição por doação; iii) o cessionário, na cessão a título gratuito; e iv) o usufrutuário, complementando, ainda, no seu parágrafo único que "*em caso de doação de bem móvel, título ou crédito, bem como dos direitos a eles relativos, se o donatário não residir e nem for domiciliado no Estado, o contribuinte é o doador*".

A Lei Paulista (Lei nº 10.705/00) repete, em seu artigo 7º, o mesmo conteúdo da Lei Mineira, porém, acrescenta, em seu artigo 8º, casos de responsabilidade, entre outros, do tabelião, empresas, pais, tutores, curadores, administradores e do inventariante.

2.8. Lançamento

Sobre o lançamento tributário, inicialmente, algumas linhas devem ser traçadas objetivando esclarecer, em síntese, a sua natureza, função, definição legal e espécies, para, por fim, enquadrarmos, em uma ou em mais de uma destas, o lançamento do imposto *causa mortis*.

O CTN, em seu artigo 130, preceitua que "o crédito tributário decorre da obrigação tributária e tem a mesma natureza desta". Significa isto dizer que, a rigor, inexiste diferença entre a obrigação e o crédito tributário, já que tais institutos estão intimamente ligados. O que o CTN e os doutrinadores pátrios chamam de crédito tributário nada mais é do que a obrigação tributária devidamente formalizada, o que ocorre após a efetivação do lançamento tributário.

Cabe aqui ressaltar que o crédito tributário, desde o seu nascimento, com a ocorrência do fato gerador, até a sua exigência perante o Judiciário, através do ajuizamento de uma ação de execução fiscal, possui diferentes graus de transparência e de concretude.

Podemos falar, inicialmente, no momento da ocorrência do fato gerador, em um crédito simplesmente constituído, em outras palavras, com a ocorrência da situação definida em lei como geradora da obrigação tributária. Surge um crédito para a Fazenda Pública, ainda que com um pequeno grau de transparência e concretude, que poderia ser denominado *crédito simplesmente constituído*.

Porém, para que a Fazenda Pública possa exigi-lo, mister se faz que a Administração Pública formalize tal obrigação de pagar o tributo, estabelecendo com clareza os elementos da obrigação tributária, através de um processo administrativo regular que deve tramitar sob o crivo do princípio do contraditório e da ampla defesa, em virtude do mandamento constitucional consagrado no art. 5º, LV, da Constituição da República.

Após a sua formalização, através do lançamento, o crédito da Fazenda Pública adquire um maior grau de transparência e concretude, podendo-se afirmar que, neste segundo estágio, o crédito tributário poderia ser reconhecido como *crédito exigível*. Neste diapasão, no segundo momento já está comprovada a ocorrência do fato gerador, estando perfeitamente indicados o sujeito passivo e o *quantum* da obrigação tributária, e, se for o caso, também serão tomadas providências para a aplicação das penalidades cabíveis à espécie.

Caso o débito não seja pago espontaneamente, a Fazenda Pública deverá promover a ação de execução fiscal perante o Poder Judiciário. Para tanto deve tomar as providências pertinentes à emissão do título executivo que instruirá o citado procedimento judicial, qual seja, a Certidão de Dívida Ativa, nos termos do artigo 585, inciso VI, do CPC, cabendo ressaltar que tal título goza de presunção relativa de liquidez e certeza, conforme preceituado nos artigos 204, do CTN, e 3º, da Lei nº 6.830/80.

Assim, neste terceiro momento, após a inscrição em dívida ativa e extração da Certidão de Dívida Ativa, o crédito tributário ostenta a posição de *crédito exeqüível*, ou seja, crédito passível de cobrança judicial através de um processo de execução.

Neste diapasão, o lançamento tributário tem a função de identificar, com clareza, os elementos da obrigação tributária, tornando o crédito tributário exigível. Em conseqüência da inteligência do art. 142, *caput* e parágrafo único, do CTN, tiramos que o lançamento tributário é o procedimento[30] administrativo, plenamente vinculado, tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, se for o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

As *modalidades de lançamento* são estabelecidas nos artigos 147 ao 150, do CTN, existindo controvérsia doutrinária acerca da quantidade de espécies de lançamento.

Uma primeira corrente doutrinária, à qual se filia RICARDO LOBO TORRES,[31] entende que são 4 (quatro) as espécies de lançamento, quais sejam, lançamento por declaração, lançamento por arbitramento, lançamento de ofício e lançamento por homologação ou, também denominado, autolançamento.

Já uma segunda corrente doutrinária, à qual se filia LUCIANO AMARO,[32] e que é majoritária, entende que são 3 (três) as modalidades de lançamento, quais sejam, o lan-

30 Optamos por utilizar a expressão "procedimento", que fora utilizada pelo CTN, não adentrando na discussão doutrinária acerca da natureza do lançamento ser um procedimento ou um mero ato por fugir ao tema central do presente trabalho.

31 *In Curso de Direito Financeiro e Tributário*, Renovar: Rio de Janeiro, 2000, 7ª edição, pp. 239-241.

32 *In Direito Tributário Brasileiro*, Saraiva: São Paulo, 2003, 9ª edição, pp. 346-359.

çamento por declaração, lançamento de ofício e lançamento por homologação ou autolançamento. Para esta corrente doutrinária o arbitramento, previsto no art. 148 do CTN, não seria uma espécie autônoma de lançamento e sim uma técnica de descoberta da verdade material da qual poderá se valer a autoridade fazendária. Neste sentido os ensinamentos do preclaro mestre:[33]

> Trata-se de técnica de descoberta da verdade material e não de critério discricionário utilizável segundo o alvedrio da autoridade. O arbitramento, portando, é instrumento de que a autoridade se pode valer para a descoberta da verdadeira base de cálculo do tributo nas situações em que, mercê de incorreções ou omissões do sujeito passivo ou de terceiro, haja indícios de manipulação do preço ou do valor para evitar ou reduzir o tributo devido.

Com efeito, passemos à análise, ainda que breve, das espécies de lançamentos, segundo a corrente majoritária.

O lançamento por declaração está previsto no art. 147, do CTN, e ocorre quando o contribuinte declara a ocorrência do fato gerador ao fisco, lhe fornecendo os elementos necessários para a apuração do tributo devido.

O lançamento também pode se dar de ofício. Neste caso a autoridade administrativa efetua o lançamento de ofício ou procede à revisão de lançamento anterior, também de ofício, quando a lei assim determinar (art. 149, I, do CTN) ou quando ocorrer uma das hipóteses previstas nos incisos II a IX, do artigo 149, do CTN.

Por fim, o lançamento também pode se dar por homologação, nos casos em que a legislação atribua, ao sujeito passivo, o dever de antecipar o pagamento do tributo, sem

---

33 *Op. cit.*, p. 359.

o prévio exame da autoridade administrativa que, em caso de concordância, homologará expressamente, cabendo ressaltar que, em caso de inércia da autoridade no prazo de 5 (cinco) anos, poderemos considerar que o lançamento foi homologado tacitamente, nos termos do § 4º, do art. 150, do CTN.

Por fim, a previsão para a aplicação da técnica do arbitramento está no artigo 148, do CTN, *in verbis*:

> Quando o cálculo do tributo *tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço dos bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora,* mediante processo regular, *arbitrará aquele valor ou preço, sempre que* sejam omissos ou *não mereçam fé as declarações* ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial. (grifos nossos)

Diante de todo o aduzido, resta-nos, então, verificar em qual ou quais das espécies de lançamento poderemos alocar o do ITCMD.

RICARDO LOBO TORRES[34] entende que o lançamento aplicável à espécie seria o lançamento por arbitramento, aduzindo que:

> O arbitramento é largamente utilizado em direito tributário, máxime no imposto de renda, no ITBI, no *causa mortis* e nos demais tributos imobiliários (*omissis*). Se o contribuinte aceitar o valor arbitrado, pagará o imposto sobre ele calculado; se não aceitar, proceder-se-á à avaliação contraditória, nomeando-se peri-

34 *Op. cit.*, p. 240.

to e assistentes técnicos, na esfera judicial ou administrativa, até que se chegue ao lançamento definitivo.

ANTÔNIO NICÁCIO,[35] em sua já citada obra, entende que o lançamento do ITCMD se enquadra perfeitamente na definição do lançamento por declaração:

> Trata-se de lançamento misto ou por declaração, visto que o inventariante e os herdeiros ou legatários cooperam com o Estado, fornecendo os elementos necessários para a constituição do crédito fiscal.

REGINA CELI P. V. FERNANDES,[36] aduz que o lançamento do imposto *causa mortis* irá variar dependendo do tipo de procedimento adotado. Caso o feito seja processado sob o rito comum, entende a citada autora que o lançamento seria feito por declaração, "por não haver antecipação do pagamento". Por outro lado, se o feito for processado na forma de Arrolamento Sumário, o lançamento seria por homologação sob a condição resolutória que estaria prevista no art. 1.034, *caput*, do CPC, "em face do adiantamento do tributo".

A jurisprudência dos egrégios Tribunal de Justiça de São Paulo e Superior Tribunal de Justiça parecem dar razão à citada autora. Confira-se as seguintes ementas:

> INVENTÁRIO – Arrolamento de bens – Imposto "causa mortis" – Recolhimento que deve ser feito antes da sentença de partilha mediante lançamento por homologação – Impossibilidade de vista dos autos à Fazenda Pública e suscitação de questões de Direito Tributário. Eventual diferença quanto ao valor do tri-

35 *Op. cit.*, p. 46.
36 *Op. cit.*, p. 123.

buto e penalidades que serão objeto de correção no autolançamento, em relação administrativo-fiscal – Inteligência dos arts. 1.034, § 2º, do CPC e 149, 150, § 4º, e 192 do CTN – Voto vencido (TJSP) RT 665/77.

PROCESSUAL – TRIBUTÁRIO – ARROLAMENTO – INTERVENÇÃO DA FAZENDA PÚBLICA – PAGAMENTO DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO – HOMOLOGAÇÃO DA PARTILHA – AGRAVO DE INSTRUMENTO – JUÍZO DE RETRATAÇÃO.

I – O acórdão que, embora declare prejudicado o agravo, reforma a decisão recorrida. Tal aresto, em verdade, conheceu o recurso e lhe deu provimento.

II – No procedimento de arrolamento, disciplinado pelos arts. 1.031 e seguintes do CPC, a homologação da partilha depende apenas da prova de quitação dos tributos relativos aos bens e às rendas do espólio;

III – No arrolamento não se admitem questões relativas ao lançamento de tributos relativos a transmissão;

IV – O simples pagamento do valor obtido mediante aplicação das leis faz presumir a extinção resolúvel do credito tributário. Reserva-se ao Estado o direito de reclamar em sede apropriada, eventual diferença;

V – Esta presunção é compatível com o art. 192 do CTN. Ele se amolda ao sistema de lançamento por homologação, consagrado no art. 150 daquela lei complementar.

(REsp. 50529 / SP. STJ, 1ª Turma. Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, Julgamento em 07.12.1994).

Ousamos discordar deste último entendimento, afirmando que, o lançamento do imposto *causa mortis*, seja ele advindo de feito processado pelo rito comum ou pelo rito de arrolamento sumário, não podemos falar em antecipação

de pagamento do tributo, mudando-se apenas a autoridade que irá proceder à sua efetivação, como se passará a demonstrar.

Ab initio, cumpre salientar que os procedimentos sucessórios são processos de jurisdição voluntária, onde, nos termos da doutrina processual pátria dominante,[37] o juiz exerce administração pública de interesses privados. Tal fato é de suma importância e nos possibilita afirmar que, em certos casos, a autoridade administrativa responsável pelo ato de lançamento será o próprio juiz.

Tanto no rito comum quanto no de arrolamento, os interessados na sucessão, ao apresentarem as primeiras declarações, devem fornecer "a relação completa e individualizada de todos os bens do espólio e dos alheios que nele forem encontrados", descrevendo o valor corrente de cada um deles, diante da exigência estabelecida no art. 993, inciso IV, e sua alínea "h", do CPC.

Após a vinda das primeiras declarações, é aberta vista dos autos para o Procurador do Estado que fica ciente dos seus termos, podendo concordar com as mesmas ou exigir as retificações que julgar necessárias ainda que não influenciem no *quantum* do tributo a ser apurado, já que, nos feitos sucessórios, tem uma atuação *sui generis*, ou seja, atua não só como representante da Fazenda Estadual, mas também na função de fiscal da correta aplicação legal *(custos legis)*,[38] função esta que, normalmente, é atribuída ao Ministério Público.

---

37 Remetemos o leitor à antiga discussão acerca da natureza da jurisdição voluntária tratada *in* CÂMARA, Alexandre Freitas. *Op. cit.*, vol. I, pp. 76-79.

38 A advocacia pública pode ser dividida em três ramos, quais sejam, a advocacia pública do Estado (Procuradorias dos Estados, Municípios, AGU e PFN); a advocacia pública dos necessitados (Defensoria Pública) e a advocacia pública da sociedade (Ministério Público). A origem de tais instituições é comum e remonta aos Magiaí, no antigo Egito, e Éforos, na Grécia, conforme se constata *in* MAZZILLI, Hugo Nigro. *Regime Jurídico*

A partir deste momento, há que se fazer uma distinção dos caminhos a serem percorridos pelos feitos que seguem o rito comum, dos que seguem o rito de arrolamento.

Nos . ,rolamentos o lançamento será efetivado em sede administrativa, razão pela qual a autoridade responsável por sua efetivação será o fiscal de rendas. Cumpre salientar que os valores atribuídos pelos interessados, nas primeiras declarações, podem, ou não, ser arbitrados pela autoridade fazendária, conforme preceitua o art. 1.034, § 2º, do CPC.

Em caso de acolhimento do valor apontado nas primeiras declarações, a autoridade fazendária irá efetivar o lançamento do tributo, utilizando tal valor para o fim de calcular a base de cálculo, em outras palavras, havendo concordância, a autoridade fazendária efetivará o lançamento. Após este, os herdeiros deverão efetuar o seu recolhimento no prazo legal.

Não obstante a controvérsia acima exposta acerca da colocação do arbitramento como espécie de lançamento ou como técnica de apuração da verdade material, temos que o lançamento para as duas correntes doutrinárias, *nesta hipótese*, seria apontado como *lançamento por declaração*.

No caso de omissão (que em sede de inventário é uma irregularidade nas primeiras declarações diante da exigência de sua descrição) ou não-merecimento de fé dos valores indicados pelo inventariante em suas declarações, a autoridade fazendária efetuará o lançamento valendo-se da técnica do arbitramento, ou seja, apontará o valor que reputa correto segundo os parâmetros legais da Secretaria de

---

do Ministério Público. São Paulo: Saraiva, 1996. 3ª edição, pp. 01-16, fato que justifica a atuação do Procurador como *custos legis*. Tal fato pode ser facilmente constatado, cabendo citar que, até bem pouco tempo, o Ministério Público Federal acumulava as funções de Advocacia da Sociedade e Representação Judicial da União.

Estado de Fazenda. Tal hipótese é legitimada pelos artigos 148 do CTN e § 2º, do art. 1.034, do CPC.

Neste caso, duas hipóteses podem ocorrer após a intimação do contribuinte: ele pode concordar com o valor arbitrado e recolher o tributo ou, até mesmo, discordar do valor arbitrado, hipótese em que deverá recorrer à avaliação contraditória em sede administrativa ou até mesmo proceder a um questionamento judicial, diante da adoção constitucional do sistema da jurisdição única segundo o qual "a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito" (artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição da República).

Cumpre salientar que somente após a comprovação do recolhimento dos tributos nos autos do arrolamento, através da juntada das guias de controle e de recolhimento, será aberta nova vista ao Procurador do Estado para fiscalizar o correto recolhimento do tributo e, somente após a concordância deste, é que poderão ser expedidos os formais de partilha, nos termos do § 2º, do art. 1.031, do CPC.

Em caso de arbitramento de valores pela autoridade fiscal competente, em virtude da *controvérsia doutrinária* acima apontada, é que surge o problema para se determinar a espécie de lançamento. Para a primeira corrente, que entende que o arbitramento é uma espécie de lançamento, o tipo de lançamento seria fatalmente apontado como *lançamento por arbitramento*. Porém, para a segunda corrente, o lançamento continuaria a ser *por declaração*, não obstante a aplicação da técnica de arbitramento para apuração da verdade material, diante do fato de que os valores atribuídos pelo inventariante não foram apontados ou não mereceram fé, segundo avaliação da autoridade fazendária.

Não obstante tal discussão, o importante, *in casu*, é saber que as duas correntes entendem possível a aplicação do arbitramento, seja ele tido como espécie de lançamento ou como simples técnica de apuração da verdade material.

Assim, nesta hipótese, os posicionamentos de ANTÔNIO NICÁCIO e de RICARDO LOBO TORRES, acima apontados, merecem prosperar, com a ressalva de que o primeiro estaria filiado à corrente que entende o arbitramento como espécie autônoma, ao contrário do segundo que estaria de acordo com a segunda corrente doutrinária.

Com efeito, o recolhimento do ITCMD é sempre efetuado após a efetivação do lançamento em sede administrativa, não havendo que se falar em recolhimento antecipado. Neste diapasão pode-se também afirmar que a autoridade responsável pelo lançamento no caso de arrolamento sumário é a autoridade fazendária, sendo esta a razão para a norma contida no artigo 1.034, *caput*, do CPC.

Com relação aos feitos que tramitam no rito comum, temos que a mesma situação se opera, com a peculiar ressalva de que o lançamento é efetivado pela autoridade judiciária e não mais pela autoridade administrativa. Em outras palavras, o lançamento é efetivado nos autos do procedimento sucessório e não em sede administrativa.

Tal ocorre, pois o procedimento de inventário tem a natureza de jurisdição voluntária onde o juiz desempenha uma atividade administrativa, ou seja, uma administração pública de interesses privados. Nunca é demais frisar que o mesmo ocorre com o imposto de doação apurado nos autos de separação ou divórcio e até mesmo nos processos de inventário-partilha. Neste sentido a precisa advertência de RICARDO LOBO TORRES[39] de que se trata de exceção à regra de que o lançamento é ato privativo da autoridade fazendária:

> O lançamento é ato privativo da autoridade fazendária. Excepcionalmente, no caso do imposto *causa mortis* ou de qualquer outro tributo apurado em autos

39 *Op. cit.*, p. 235.

judiciais, *o lançamento efetiva o juiz no exercício de uma atividade administrativa do ponto de vista material*, e não de uma função tipicamente jurisdicional. (grifos nossos)

No mesmo sentido é o entendimento de ANTÔNIO NICÁCIO,[40] que, valendo-se das reflexões de RUBENS GOMES DE SOUSA, aduz:

> Entretanto, como bem nota Rubens Gomes de Sousa, *todo processo de lançamento do imposto é realizado judicialmente no próprio inventário dos bens deixados pelo 'de cujus', fazendo assim exceção aos demais tributos, em que o lançamento é feito através de processo administrativo.* Nem mesmo o cálculo do imposto é elaborado pelas autoridades administrativas, que apenas se manifestam sobre aquele que é feito pelo contador do juízo. (grifos nossos)

Ressalvada a peculiaridade de o lançamento ser efetivado pela autoridade judiciária, nos procedimentos de inventário, o inventariante também deve apresentar as primeiras declarações com a relação completa e individualizada dos bens que compõem o monte, atribuindo-lhes valores, diante do preceituado no artigo 993, inciso IV e sua alínea "h", do CPC.

A Fazenda Pública irá concordar ou não com os valores atribuídos. Em caso de concordância, por medida de economia processual, o juiz irá determinar, de plano, a remessa dos autos ao contador para a realização dos cálculos. Em caso de discordância, o procurador irá requerer a avaliação dos bens e, somente após a homologação desta, é que os cálculos serão elaborados.

---

40 *Op. cit.*, p. 45.

Nunca é demais salientar que todos os atos e termos do processo devem ser informados ao representante da Fazenda Pública em atendimento ao princípio constitucional do contraditório, a fim de que este possa influir no resultado final do mesmo. Desta forma, o procurador poderá discordar da avaliação e cálculos, oferecendo impugnações fundamentadas aos respectivos laudos, que, em caso de não-acolhimento, justificam a interposição de recurso de agravo de instrumento[41] e não-apelação, pois, apesar de alguns juízes a denominarem sentença, o ato processual de homologação não põe termo ao processo, havendo vozes autorizadas na doutrina defendendo a aplicação do princípio da fungibilidade dos recursos em situações de dúvida e denominação legal equivocada que possam levar o operador do Direito a erro, desde que este não seja considerado grosseiro.[42]

Notem que o procedimento é análogo ao efetivado no arrolamento, com a peculiaridade de uma menor concentração dos atos processuais, destacando-se o fato de que todos são monitorados pelo juiz.

Com efeito, servem todas as considerações feitas para o lançamento em sede de arrolamento para a espécie de lançamento aplicável ao rito de inventário. Em outras palavras, caso exista concordância com o valor atribuído pelos interessados, por parte do representante da Fazenda e do

---

41 Confira-se neste sentido o seguinte aresto: "Processual. Civil. Sucessões. Tributário. A decisão que homologa cálculo de imposto de transmissão *mortis causa* em inventário, porque não lhe põe termo, não é sentença e desafia. Agravo. Apelação interposta além do prazo deste. Recurso de que não de conhece" (TJ/RJ, 7ª Câmara Cível. Apelação Cível nº 1997.001.06455. Des. Luiz Roldão F. Gomes, julgado em 10.03.1998).

42 Sobre o princípio da fungibilidade dos recursos e o problema da interposição de apelação no lugar do agravo e vice-versa, remetemos o leitor ao seguinte artigo: DIAS, Maria Berenice. "Agravo *versus* Apelação" *in Revista de Direito do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro*, nº 59, Rio de Janeiro: Editora Espaço Jurídico, 2004, pp. 56-70.

juiz, teremos um *lançamento por declaração,* não sendo relevante a discussão acerca da natureza do arbitramento. Por outro lado, caso tenha que ser feita a avaliação judicial, podemos afirmar que tal ato é análogo a um arbitramento, não obstante revestido de todas as peculiaridades de um ato do juiz, correspondendo, portanto, a um arbitramento, hipótese em que o lançamento poderá ser considerado *por arbitramento ou por declaração dependendo da posição doutrinária* a que esteja filiado o aplicador do Direito.

Por fim, em sede de lançamento, mister se faz destacar a hipótese, ainda que remota nos dias de hoje, de inércia das partes interessadas que determina a abertura do inventário, de ofício, pelo próprio juiz, conforme preceituado no artigo 989, do CPC.

Neste caso, não há que se falar em contribuição dos interessados com a indicação de bens e seus valores, não havendo, smj, campo para se afirmar que o lançamento procedido seria por declaração, uma vez que esta não existiu.

Com efeito, somos que em hipóteses como esta teríamos que aplicar o disposto no artigo 149, inciso II, do CTN, sendo, portanto, nestas hipóteses, *o lançamento* procedido pelo juiz considerado como lançamento *de ofício.*

De todo modo, diante da característica exploratória da pesquisa que envolve o presente trabalho, as linhas acima traçadas acerca do lançamento do imposto *causa mortis* refletem que o tema merece uma melhor análise por parte dos juristas pátrios, ante às suas diversas peculiaridades.

2.9. Pagamento e Penalidades

O tempo do pagamento de cada imposto deve ser fixado por sua legislação específica. Quando esta não o fizer, aplicaremos a regra geral prevista no artigo 160 do CTN que estabelece o prazo de 30 (trinta) dias depois da data

em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento, como a data do vencimento da obrigação tributária.

No que concerne ao ITCMD, o CTN foi omisso, abrindo, mais uma vez, campo para a competência legislativa plena, nos termos do § 3º, do art. 24, da Constituição da República.

Com efeito, com relação à legislação fluminense, a matéria encontra-se disciplinada no artigo 18, no que concerne ao pagamento, e o artigo 20 da Lei nº 1.427/89 disciplina as penalidades em decorrência da inobservância dos prazos estipulados na lei.

O artigo 18 da Lei nº 1427/89 estabelece que:

> Art. 18. O imposto será pago antes da realização do ato ou lavratura do instrumento, público ou particular, que configurar a obrigação de pagá-lo, com exceção dos casos adiante especificados, cujos prazos para pagamento são os seguintes:
>
> I – Na transmissão 'causa mortis' dentro de 180 (cento e oitenta) dias, a contar da avaliação, facultado o depósito;
>
> *Redação dada pelo art. 1º, inciso IV, da Lei 2.052/92.*
>
> II – Na sucessão provisória, 6 (seis) meses depois de passar em julgado a sentença que determinar a sua abertura;
>
> III – Na doação de qualquer bem ou direito, objeto de instrumento lavrado em outro estado, 60 (sessenta) dias contados da lavratura do instrumento;
>
> IV – Nos casos não especificados, decorrentes de atos judiciais, dentro de 30 (trinta) dias contados da sua ciência pelo contribuinte.

Duas colocações principais devem ser feitas no que concerne a tal dispositivo legal, senão vejamos.

A primeira é relacionada ao seu *caput* que estabelece que "o imposto será pago antes da realização do ato ou da lavratura do instrumento público ou particular, que configurar a obrigação de pagá-lo". Ora, a interpretação desta norma deve estar em sintonia com as regras e princípios acerca das transmissões *inter vivos* e *causa mortis* advindas do Direito Privado.

Neste diapasão, cumpre salientar, no que concerne à transmissão *causa mortis*, que esta se opera no momento da morte conforme estabelece o princípio de *saisine* adotado pelo Direito sucessório pátrio. Como já aduzido anteriormente, o processamento do inventário serve apenas para regularizar e apurar, com segurança jurídica, quem são os herdeiros e legatários, porém a transmissão da propriedade para os mesmos já ocorrera desde o momento do óbito, até mesmo porque o Direito pátrio não admite relação jurídica acéfala.

Diante de tal realidade, o citado dispositivo deve ser interpretado com o devido grão de sal, uma vez que uma leitura mais afoita pode nos levar à conclusão de que haveria um adiantamento do pagamento do imposto em relação à efetivação da transmissão, caso entendamos, equivocadamente, que esta se daria com a expedição do formal de partilha.

Ora, o formal serve apenas para a regularização e publicidade *erga omnes* (após registrado) daquilo que já havia se efetivado desde o momento da abertura da sucessão, ou seja, a transferência da propriedade. Desta forma, o registro, *in casu*, tem apenas natureza declaratória a teor do que acontece com a sentença de usucapião.

Na realidade, o citado dispositivo serve para esclarecer que o imposto é devido e deve ser pago antes da expedição do formal de partilha, entendimento este consubstanciado no artigo 1.031, § 2º, do CPC, constante do capítulo do arrolamento sumário, mas que também deve ser apli-

cado ao rito comum analogicamente, ao estabelecer que: "(...) o respectivo formal, bem como os alvarás referentes aos bens por ele abrangidos, só serão expedidos e entregues às partes após a comprovação, verificada pela Fazenda Pública, do pagamento de todos os tributos."

Corroborando com este entendimento e para afastar qualquer dúvida acerca da aplicação de tal preceito em todos os procedimentos sucessórios, o artigo 192 do CTN vem estabelecer que: "Nenhuma sentença de julgamento de partilha ou adjudicação será proferida sem a prova de quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio, ou às suas rendas." Tal dispositivo não deve ser interpretado literalmente no sentido que uma sentença não poderia ser proferida e sim no sentido de que os formais não poderão ser expedidos a teor do que dispõe o artigo 1.031, § 2º, do CPC.

A segunda questão que releva destacar e que se retira da interpretação do citado dispositivo é com relação ao prazo de 180 dias, a contar da data da avaliação, previsto no inciso I, do artigo 18, da Lei nº 1.427/89, acima transcrito.

O *quantum* do tributo só fica apurado, efetivamente, com a elaboração dos cálculos, razão pela qual, mais uma vez, temos que interpretar o dispositivo legal com o devido grão de sal.

Caso interpretemos o dispositivo literalmente, a situação seria injusta para o contribuinte e até mesmo contrária à lei que prevê a necessidade de elaboração dos cálculos pelo contador judicial já que o lançamento, no processo de inventário, é feito judicialmente e não administrativamente.

Por tais razões a doutrina pátria passou a entender que o prazo de 180 (cento e oitenta) dias constante do citado dispositivo passaria a correr a partir do momento em que o contribuinte soubesse o *quantum* correto do tributo, ou seja, a partir da notificação do lançamento judicial, que se opera com a intimação da decisão de homologação dos cálculos.

Com efeito, tal interpretação está em sintonia com o antigo Enunciado ou Verbete nº 114, da Súmula do egrégio Supremo Tribunal Federal, que estabelece que: "O imposto de transmissão não é exigível antes da homologação do cálculo", razão pela qual reputamos ainda aplicável, diante da interpretação que lhe tem dado o egrégio Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro que efetivou uma verdadeira correção da legislação.

Confira-se a título de exemplo o seguinte aresto:

> "IMPOSTO DE TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS*. INVENTÁRIO. EXIGIBILIDADE. VERBETE Nº 114 DA "SÚMULA" DO EGRÉGIO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. O Imposto de transmissão *causa mortis*, embora tenha seu fato gerador no momento em que ocorre o óbito do autor da herança, somente é exigível, após a decisão homologatória do cálculo pelo juiz. Assim já era mesmo antes da alteração da Lei nº 1.427, de 13 de fevereiro de 1989, pela Lei nº 2.052, de 31 de dezembro de 1992, diante do simples cotejo das normas da legislação federal e da absoluta impossibilidade de conhecer-se o *quantum debeatur* antes daquela homologação. Apelo provido. (TJ/RJ 15ª Câmara Cível. Apelação Cível nº 2000.001.17359. Des. Sérgio Lúcio Cruz. Julgado em 17.01.2001).

O tempo do pagamento do tributo tem íntima relação com a penalidade prevista no artigo 2º, inciso I, da Lei nº 1.427/89, que estabelece a aplicação de multa de 50% (cinqüenta por cento) do valor do imposto, quando não forem prestadas as informações necessárias ao lançamento ou não for pago o tributo, nos prazos legais ou regulamentares.

Caso façamos uma interpretação literal do prazo de 180 (cento e oitenta) dias a contar da avaliação, teríamos que a penalidade por atraso do pagamento seria aplicável

na grande maioria dos inventários em decorrência na demora da tramitação dos feitos desta espécie. Seria, portanto, injusta tal aplicação.

O melhor entendimento advém da interpretação do dispositivo em sintonia com o estabelecido no Enunciado nº 114 da Súmula do STF, ou seja, a incidência da penalidade só ocorrerá se o contribuinte deixar de recolher o imposto *causa mortis* durante 180 (cento e oitenta) dias a contar da intimação da decisão homologatória dos cálculos, por ser esta a medida de justiça fiscal *in casu*. Neste sentido confira-se o seguinte aresto:

> "Agravo de Instrumento. Inventário. Imposto de Transmissão *causa mortis*. O imposto de transmissão *causa mortis* não é exigível antes da homologação do cálculo, segundo entendimento sumulado pelo Colendo STF, pelo que não tem fundamento a decisão agravada, que determinou o pagamento da multa. Provimento do recurso" (TJ/RJ. 10ª Câmara Cível. Agravo de Instrumento nº 1999.002.09869. Des. Sylvio Capanema. Julgado em 25.04.2000).

Por outro lado, tal interpretação fez com que o prazo para recolhimento ficasse demasiadamente longo, já que 180 (cento e oitenta) dias a contar da ciência da homologação podem trazer prejuízo para a Fazenda Estadual, razão pela qual aguardamos, ansiosamente, a alteração legislativa em sintonia com a jurisprudência, porém com prazo menor e mais razoável para atendimento dos interesses dos dois sujeitos da relação tributária.[43]

A mesma crítica, e com maior razão diante de seu termo *a quo*, deve ser feita ao disposto no artigo 13, inciso

43 Outra alternativa viável e que achamos mais justa *in casu* é a utilização do prazo de 30 (trinta) dias a teor do que dispõe o artigo 160 do CTN.

I, da Lei Mineira nº 14.941/03, que fixa o mesmo prazo de 180 (cento e oitenta) dias a contar da data da abertura da sucessão, já que o contribuinte, inúmeras vezes, é penalizado pela inércia do Judiciário. Porém, andou bem o citado diploma ao estabelecer, em seu art. 22 da Lei nº 14.941/03, uma gradação da penalidade no decorrer do tempo.

Mais precisa é a Lei Paulista (10.705/2000) que adota a forma por nós sugerida, prescrevendo em seu *caput* o prazo de 30 (trinta) dias a contar da homologação do cálculo (sendo o melhor entendimento aquele que se entende ciência desta, pois muitas vezes o cálculo é homologado e o contribuinte só é cientificado após o decurso do prazo). Tal diploma traz, também, em seu parágrafo único, uma solução alternativa para que nem a Fazenda e nem o contribuinte fiquem prejudicados pela morosidade do Judiciário, razão pela qual merecem ser transcritos os citados dispositivos, *in verbis*:

> Art. 17. Na transmissão *causa mortis*, o imposto será pago até o prazo de 30 (trinta) dias após a decisão homologatória do cálculo ou do despacho que determinar seu pagamento, observado o disposto no artigo 15 desta lei.
>
> Parágrafo único. O prazo de recolhimento do imposto não poderá ser superior a 180 (cento e oitenta) dias da abertura da sucessão, sob pena de sujeitar-se o débito à taxa de juros prevista no artigo 20, acrescido das penalidades cabíveis, ressalvado, por motivo justo, o caso de dilação desse prazo pela autoridade judicial.

Não obstante tais questões principais, outras também devem ser citadas. Com efeito, outra penalidade freqüentemente aplicada é a de 10% (dez por cento) do imposto devi-

do na transmissão *causa mortis*, estabelecida no inciso IV, do artigo 20, da Lei nº 1.427/89, quando o inventário não for aberto no prazo de até 60 (sessenta) dias após o óbito.[44]

Por fim, cumpre também destacar as penalidades descritas nos incisos II e III, do artigo 20, da Lei nº 1.427/89, que visam inibir a prática de fraudes e omissão de informações relevantes para a apuração do *quantum* do imposto *causa mortis*, *in verbis*:

> II – de 250% (duzentos e cinqüenta por cento) do valor do imposto devido, nunca inferior a 5 (cinco) UFERJs, caso ocorra omissão ou inexatidão fraudulenta de declaração relativa a elementos que possam influir no cálculo do tributo ou que provoquem a declaração da não incidência, isenção ou suspensão do pagamento do imposto;
>
> III – de 3 (três) UFERJs, na ocorrência de omissão ou de inexatidão de declaração, sem ficar caracterizada a intenção fraudulenta.

Entendemos que, de forma alguma, a multa de 250% (duzentos e cinqüenta por cento) estabelecida no inciso II acima transcrito poderia ser considerada como confiscatória ao arrepio do princípio constitucional preceituado no artigo 150, inciso IV, da Constituição da República, em virtude de quatro argumentos principais, quais sejam: 1º) a relevância da punição de atos fraudulentos atentatórios ao interesse público com o objetivo de inibir, efetivamente, tais condutas; 2º) a aplicação de penalidade equivaleria a uma perda de apenas 10% (dez por cento) do patrimônio transmitido, diante do fato de que a alíquota aplicável é de apenas 4% (quatro por cento), ao contrário de diversos paí-

44 Tal penalidade já fora analisada, razão remetemos o leitor ao item 2.4 *supra*.

ses do mundo que possuem alíquotas bem superiores; 3º) o percentual da multa é, aparentemente, elevado, pois a alíquota do imposto *causa mortis* é baixa. Do contrário, a penalidade não atingiria o seu objetivo de inibir atitudes semelhantes; e 4º) o princípio do não-confisco (artigo 150, IV, da Constituição da República) é direcionado aos tributos, e multa não é tributo, já que se constitui uma sanção por ato ilícito, característica inadmissível em sede tributária a teor do que dispõe a definição legal de tributo prevista no artigo 3º, do CTN.

Cumpre, por fim, advertir que andou bem o legislador fluminense ao estabelecer no § 3º, do artigo 20, da Lei nº 1.427/89, com nova redação determinada pelo art. 1º, inciso V, da Lei nº 2.052/92, que as multas de 10% (dez por cento) e de 50% (cinqüenta por cento) não são cumulativas, corrigindo a redação originária do dispositivo que consagrava uma cumulatividade desnecessária. Desta forma, havendo incidência para aplicação das duas penalidades, a autoridade fazendária deverá optar somente pela multa de 50% (cinqüenta por cento).

2.10. Prescrição e Decadência

Na Teoria Geral do Direito existe um princípio basilar, fundado na idéia de segurança das relações jurídicas, segundo o qual "o direito não socorre a quem dorme". Em conseqüência uma pessoa não pode ficar eternamente à mercê de um terceiro aguardando que este exerça seu direito contra ela.

Com efeito, surgiram prazos para exercícios da imensa maioria dos direitos, ressalvados alguns que são considerados pela lei como "perpétuos" ou "imprescritíveis", surgindo, então, os institutos da decadência e prescrição.

Em sede de Direito Tributário, a prescrição e decadência são considerados institutos basilares que se enqua-

dram entre as denominadas normas gerais, que devem ser editadas pela União através de lei complementar, em atendimento ao preceituado no artigo 146, inciso III, alínea "b", da Constituição da República.

Neste diapasão, o CTN disciplinou a matéria em seus artigos 173 com relação à decadência e 174 com relação à prescrição.

O prazo decadencial é aquele que a Fazenda Pública tem para constituir, através do lançamento, o crédito tributário. Caso este seja constituído em tempo hábil, surge um novo prazo, denominado de prescricional, dentro do qual a Fazenda deverá promover a cobrança judicial do crédito tributário constituído e não pago no vencimento pelo contribuinte.

Tanto o prazo decadencial quanto o prazo prescricional são de 5 (cinco) anos, sendo que a diferença está no momento do início da contagem de cada um. Outra distinção importante é que o prazo decadencial não interrompe e nem suspende, ao contrário do prazo prescricional que possui causas interruptivas e suspensivas.

Em se tratando de imposto *causa mortis* a matéria é complexa e pode dar margem a inúmeras interpretações, em virtude do lançamento se dar em sede judicial e da necessidade de informações a serem prestadas pelos herdeiros para a apuração dos elementos da obrigação tributária, senão vejamos.

A primeira questão que temos que estabelecer é a fixação do início da contagem do prazo decadencial. O inciso I, do artigo 173, do CTN, estabelece que o início do prazo decadencial ocorre "no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado".

Tal regra é aplicada ao imposto *causa mortis* com o devido grão de sal, por dois motivos, quais sejam, em primeiro lugar porque se trata de exceção ao princípio de que o lançamento é um ato privativo da autoridade administra-

tiva; e, em segundo lugar, por ser a competência para a sua efetivação do Poder Judiciário, não pode, de forma alguma, a Fazenda Pública ficar prejudicada pela morosidade da justiça na entrega da prestação jurisdicional.

Para a efetivação do lançamento – entenda-se este como o procedimento para a elaboração do cálculo do imposto – é necessário que as declarações tenham sido prestadas adequadamente, pois, só assim, o juiz poderá proceder ao lançamento. Com efeito, se um herdeiro apenas procede a abertura do inventário e o deixa arquivar sem a apresentação das primeiras declarações, temos que não há início da contagem do prazo decadencial, uma vez que com os elementos constantes dos autos, ou seja, apenas a notícia do óbito e o pedido da abertura do inventário, o Juízo não tem como efetivar o lançamento.

Em conseqüência, o Juízo só pode efetivar o lançamento no momento em que as declarações forem prestadas nos termos do artigo 993, do CPC. Neste diapasão, entendemos que a correta interpretação do início da contagem do prazo decadencial está relacionada à ciência das primeiras declarações, que contenha, corretamente, todos os elementos exigíveis, por parte do representante da Fazenda Pública Estadual.

Assim sendo, o início do prazo decadencial dá-se no primeiro dia do exercício seguinte à esta ciência, sendo certo, ainda, conforme destacado, que é de suma importância que todos os elementos necessários para a realização do lançamento estejam presentes nos autos para que se inicie a contagem do prazo decadencial, pois, do contrário, o prazo decadencial sequer será iniciado.

Neste sentido cabe transcrever os ensinamentos de RICARDO LOBO TORRES:[45]

---

45 *Op. cit.*, p. 258.

> O prazo de decadência é de 5 (cinco) anos e se conta:
>
> I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. É necessário que a Fazenda tenha tomado conhecimento da ocorrência do fato gerador, porque só assim 'poderia' efetuar o lançamento. *Se o contribuinte ocultar o fato gerador, seja na hipótese dos impostos sujeitos a homologação (art. 150 do CTN), seja nos casos em que lhe incumbe citar a Fazenda para o processo de inventário, o prazo de decadência só se iniciará com a notícia dada ao credor (cf. RE 98.840, RTJ 110/740).* (grifos nossos)

Outra questão que devemos levantar e que merece ser discutida pelos juristas pátrios é a relativa à possibilidade de interrupção ou, até mesmo, de suspensão do prazo decadencial, relativo ao imposto *causa mortis*.

Uma leitura mais afoita da afirmação acima pode nos levar à conclusão de que tal fato é absurdo diante do entendimento, há muito enraizado nos juristas pátrios, de que o prazo decadencial não interrompe e nem suspende.

Diz a sabedoria popular que "toda regra tem a sua exceção" e esta deve existir desde que tenhamos uma fundamentação razoável para a sua existência. Ademais, a existência de interrupção de prazo decadencial não é estranha ao nosso ordenamento jurídico, para tanto devemos citar o § 6º, do artigo 26, da Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 (Código de defesa do Consumidor),[46] que estabelece hipóteses em que o prazo decadencial é "obsta-

46 O artigo 207 do novo CC deixa claro que é possível e existência de causas impeditivas, suspensivas e interruptivas da decadência, tal como ocorre com a prescrição, caso exista lei as autorizando. Com isso, está derrubado o mito de que seria impossível se obstar o prazo decadencial.

do". Somando-se a isso, nunca é demais lembrar que existem os direitos denominados perpétuos ou imprescritíveis, entendidos estes como aqueles cujo exercício não está sujeito a prazo, ante a sua relevância social.

Com efeito, entendemos que a questão da fluência do prazo decadencial sem interrupção e nem suspensão do imposto *causa mortis*, pode trazer sérios transtornos à Fazenda Pública e, por via oblíqua, à toda sociedade que depende da atuação estatal para uma vida digna em sociedade, já que para a efetivação do lançamento, no procedimento de inventário, a Fazenda depende da atuação do Poder Judiciário.

Imaginemos as hipóteses, não raras hoje em dia devido ao acúmulo de feitos em tramitação no Judiciário, de demora na execução de carta precatória para avaliação de bens imóveis situados em outras comarcas; de demora para a efetivação da avaliação dos bens pertencentes ao :nonte e da demora na elaboração de cálculos devido ao assoberbamento de feitos na contadoria judicial e, até mesmo como já ocorreu, de falta de contadores judicias; da apresentação de re-ratificações sucessivas das primeiras declarações que exigem correções nas avaliações e cálculos muitas vezes já efetuados, entre outras hipóteses, que justificariam a demora dos procedimentos de inventário-partilha.

Ademais, nunca é demais frisar que a competência para proceder ao lançamento tributário no procedimento de inventário é do juiz, após a vinda das declarações efetivadas pelos herdeiros, e não da autoridade fazendária que apenas participa do feito como fiscal da correta aplicação legal (consistente na correta aplicação da legislação tributária) e como fiscal da atividade judicial no desempenho de sua atividade administrativa de lançamento.

Hipótese diversa ocorre no lançamento nos feitos que tramitam no rito de arrolamento, em que o lançamento é feito na esfera administrativa, onde, não vislumbramos

maiores prejuízos para a Fazenda Pública na aplicação da regra geral.

Diante do aduzido, a aplicação do prazo decadencial, em sede de inventário, pode trazer prejuízos absurdos para a Fazenda Pública a pretexto de segurança jurídica consagrada na aplicação do prazo decadencial. Entendemos que, *em situações excepcionais*, como as apontadas acima que comprovam a demora na entrega da prestação jurisdicional por parte do Judiciário devido ao acúmulo de serviços, o prazo decadencial deve ser desconsiderado.

Na moderna interpretação do Direito Tributário temos a denominada jurisprudência dos interesses, que reconhece caráter normativo aos princípios, admitindo a ponderação em caso de conflitos.

O caso em questão aponta para um confronto entre o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado e o princípio da segurança jurídica, consubstanciado pela regra geral do prazo decadencial.

Algumas colocações, entre outras não menos relevantes, devem ser feitas para a resolução do impasse e ruptura com o paradigma tradicional: 1ª) O imposto *causa mortis*, até a presente data, não tem recebido a devida atenção dos legisladores e juristas pátrios; 2ª) O lançamento do imposto é exceção à regra de ato privativo da autoridade fazendária; 3ª) Há, atualmente, uma enorme demora na entrega da prestação jurisdicional, não atribuída à Fazenda Pública, devido ao acúmulo de serviço no Poder Judiciário; 4ª) A matéria envolve grande interesse público, já que a receita auferida pelos tributos é utilizada para a manutenção da máquina estatal, que, por sua vez, é indispensável para a vida em sociedade; e 5ª) A Fazenda Pública não poderia, de forma alguma, ser prejudicada pela inércia do Judiciário.

Diante de tais colocações, entendemos que, em tais casos excepcionais, o princípio da supremacia do interesse público deve prevalecer sobre a segurança jurídica consa-

grada na aplicação do prazo decadencial, possibilitando a cobrança do imposto *causa mortis* mesmo que o cálculo seja efetuado após o decurso do prazo decadencial, por ser esta a medida de justiça fiscal *in casu*, até mesmo diante do fato de que, desde o ajuizamento do inventário, os herdeiros tinham ciência de que teriam que efetuar o pagamento do citado tributo, razão pela qual não seria justificável a aplicação de tal penalidade à Fazenda Pública devido à inércia e morosidade, ainda que justificável, do Judiciário para a prática de atos de sua competência. Com efeito, o instituto da decadência serve para punir o credor inerte, ou seja, aquele que não dá início à atividade de cobrança e, no caso em questão, não se pode falar em inércia do verdadeiro credor, ou seja, a Fazenda Pública, mas sim do Poder Judiciário.

Ademais, nunca é demais lembrar que este é o posicionamento consubstanciado no Enunciado ou Verbete nº 106 da Súmula do egrégio Superior Tribunal de Justiça que dispõe: "*Proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da Justiça, não justifica o acolhimento da argüição de prescrição ou decadência*" (grifos nossos). Em conseqüência, tal entendimento é aplicável em situações análogas e em benefício de particulares, razão pela qual também deve, com maior razão ainda, ser aplicado para a Fazenda Pública que atua no interesse da coletividade e que está dependendo da atuação do Judiciário.

Feitas tais colocações acerca do instituto da decadência tributária, passemos então à análise da prescrição do imposto *causa mortis*.

No que concerne ao prazo prescricional a situação é menos tormentosa diante da existência de regras que ajudam na efetivação da cobrança do tributo pela Fazenda Pública.

A partir da ciência da homologação do cálculo do imposto, o contribuinte deve fazer o recolhimento durante o prazo estabelecido na lei para tanto. A ciência da homolo-

gação dos cálculos corresponde à notificação do lançamento, estando o crédito tributário, portanto, neste momento, definitivamente constituído. Com efeito, a partir da intimação da homologação dos cálculos começa a correr o prazo prescricional, que pode ser suspenso em caso de impugnação através da interposição do recurso de agravo, aplicando-se, analogicamente, o artigo 151, inciso III, do CTN.

Conforme já aduzido acima, caso a legislação específica do tributo não estabeleça o prazo para o pagamento, considera-se este como o prazo de 30 (trinta) dias após a notificação do sujeito passivo, a teor do que dispõe o art. 160 do CTN.

No que concerne ao Estado do Rio de Janeiro, a Lei nº 1.427/89 estabeleceu, em seu artigo 18, inciso I, o prazo de 180 (cento e oitenta) dias a partir da avaliação, mas que a jurisprudência pátria o tem interpretado de forma favorável ao contribuinte como o prazo de 180 (cento e oitenta) dias a partir da ciência da homologação do cálculo, conforme entendimento já exposto acima.

Neste diapasão, o contribuinte tem o prazo de 180 (cento e oitenta) dias, a partir da ciência da homologação do cálculo, para efetivar o pagamento ou requerer o parcelamento em 24 (vinte e quatro) vezes, conforme autorizado pelo parágrafo único, do artigo 17, da Lei nº 1.427/89, com redação dada pela Lei nº 3.515/2000, para que não lhe seja aplicada a penalidade de 50% (cinqüenta por cento) prevista no artigo 20, inciso I, do citado diploma legal.

Caso o contribuinte não proceda ao pagamento do imposto e nem requeira o parcelamento, a Fazenda Pública deverá tomar as providências necessárias para a cobrança do crédito.

ANTÔNIO NICÁCIO[47] aduzia, em posição singular apresentada antes do advento da Lei nº 6.830/80 que merece ser reproduzida, que:

---

47 *Op. cit.*, p. 46.

> É de se notar, também, que *o inventário enfeixa não só o lançamento, mais ainda todo o processo de cobrança do imposto, inclusive o judicial, dispensando, dessa forma, o executivo fiscal.* Transitada em julgado a decisão homologatória do cálculo do imposto e esgotado o prazo para o seu pagamento sem que os herdeiros e legatários tenham satisfeito o débito fiscal, a cobrança se processa no próprio inventário, mediante a venda dos bens inventariados (Código de Processo Civil, art. 498). Por essa peculiaridade o imposto de transmissão de propriedade 'causa mortis' faz, também, exceção aos demais tributos, pois com relação a estes a cobrança judicial é levada a efeito mediante o processo de executivo fiscal, iniciando-se com a penhora de bens do devedor.

Trata-se de posição singular e que, apesar de antiga, encontra-se em sintonia com o objetivo dos últimos movimentos de reforma do CPC, bem como com os princípios da economia e celeridade processual, já que dispensa o ajuizamento de uma nova demanda (o executivo fiscal) sem falar na desnecessidade de elaboração unilateral do título executivo consistente na Certidão de Dívida Ativa, simplificando, desta forma, a arrecadação do imposto devido, até mesmo porque ela já possui uma decisão judicial lhe atribuindo o direito ao valor do imposto.

Porém, os juristas pátrios têm privilegiado entendimento diverso, asseverando a necessidade de inscrição em dívida ativa, emissão de Certidão de Dívida Ativa e ajuizamento de executivo fiscal para a cobrança do crédito tributário apurado no inventário, a teor com o que ocorre com a cobrança de todos os créditos tributários e não tributários das Fazendas Públicas (art. 2º, da Lei nº 6.830/80).

A única vantagem em relação aos outros créditos tributários é que o relativo ao imposto *causa mortis* goza do

privilégio, retirado da inteligência dos artigos 192 do CTN combinado com o § 2º, do artigo 1.031, do CPC, segundo o qual os formais somente poderão ser expedidos e entregues às partes após a comprovação, verificada pela Fazenda Pública, do pagamento de todos os tributos. Trata-se de importante instrumento para incentivar o pagamento do imposto e a cobrança é facilitada pela existência dos bens pertencentes ao monte.

2.11. Imunidades. Isenções e Reconhecimento

Conforme é cediço, o denominado "poder" de tributar (potestade tributária), consagrado na Constituição da República, deve ser interpretado com o devido grão de sal, uma vez que, no Estado Democrático de Direito, a relação tributária é vista como uma relação jurídica e não mais simplesmente como uma relação de poder. Em conseqüência, tal poder sofre limitações, entendidas estas como toda e qualquer restrição imposta às entidades dotadas do poder de tributar.

Surge, então, espaço para aplicação dos princípios constitucionais tributários, que têm a função protetiva dos contribuintes contra os abusos que porventura possam vir a existir através do exercício do poder de tributar, bem como para as imunidades e isenções, às quais funcionam como verdadeiros deveres negativos impostos ao exercício da potestade tributária pelos entes tributantes.

Inicialmente, cumpre tecer algumas considerações acerca da distinção entre os conceitos de não-incidência, imunidades e isenções, para depois analisarmos a aplicação de tais conceitos ao ITCMD.

Ante a evolução interpretativa já citada acima com referência à jurisprudência dos conceitos, interesses e valores, podemos afirmar que a mesma influenciou, de

certo modo, na mudança dos conceitos de imunidade e isenção, senão vejamos.

Num primeiro momento, poderemos falar em uma visão extremamente positivista, quando da época da elaboração do CTN em que a doutrina pátria fundamentava a distinção entre imunidade e isenção com um fundamento topográfico. Com efeito, a imunidade seria qualquer não-incidência constitucionalmente prevista, enquanto a isenção seria a dispensa do pagamento de um tributo prevista na lei, ou seja, um verdadeiro "favor legal". A não-incidência, por sua vez, corresponderia à não-ocorrência do fato gerador.

Modernamente, com o desapego ao positivismo extremado, entende-se que as limitações ao poder de tributar não são autolimitações do próprio Estado, como pregavam os positivistas, mas sim uma transferência limitada, desde o início, da competência tributária transferida pela vontade popular ao ente, através do pacto constitucional.

Neste sentido, cabe transcrever as palavras de RICARDO LOBO TORRES:[48]

> O poder financeiro ou soberania financeira do Estado, pois, radica no próprio art. 5º da CF, ou seja, no direito de propriedade. A soberania financeira, que é do povo, transfere-se *limitadamente* ao Estado pelo contrato constitucional, permitindo-lhes tributar e gastar. Não é o Estado que se autolimita na Constituição, como querem os positivistas, senão que se constitui limitadamente, no espaço aberto pelo consentimento. O tributo, por conseguinte, sendo embora o preço e a garantia da liberdade, já nasce limitado pela própria autolimitação da liberdade.

48 *Op. cit.*, pp. 55-56.

Em conseqüência, o preclaro mestre[49] acaba por defini-la como a "intributabilidade absoluta ditada pelas liberdades preexistentes".

Desta forma a imunidade seria uma limitação do poder de tributar fundada na liberdade absoluta, tendo por origem a natureza das coisas e por fonte a Constituição, com eficácia declaratória, diante da limitação preexistente do direito de tributar, e irrevogável, por ser considerada cláusula pétrea do art. 60, § 4º, IV, da CR.

Já, com relação à isenção encontramos, atualmente, muitas críticas ao termo "favor legal", que são feitas pela doutrina mais abalizada, em síntese, pelas seguintes razões: 1ª) a lei não concede favores e dispensa legal seria o conceito que melhor se enquadraria no de remissão (ou perdão de tributo);[50] e 2ª) a isenção opera-se no plano da norma como forma de derrogação da hipótese de incidência,[51] fato que é de suma importância para a resolução do problema da revogação das isenções e obediência ao princípio da anterioridade.[52]

Neste diapasão podemos afirmar que a isenção, também denominada privilégio não odioso, é a limitação fiscal derrogatória da incidência, por atuar no plano da norma e não no plano fático, que, em conseqüência, possui eficácia constitutiva, sendo, portanto, revogável com efeito restaurador da incidência, fundada na idéia de justiça e que tem por origem o direito positivo e por fonte a lei ordinária.

---

49 *Op. cit.*, p. 57.

50 Neste sentido: AMARO, Luciano, *op. cit.*, pp. 274-275.

51 Neste sentido: TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, p. 262.

52 O Supremo Tribunal Federal possui uma posição retrógrada sobre o tema conforme adverte o professor Ricardo Lobo Torres (*Op. cit.*, p. 263): "O Supremo Tribunal Federal, entretanto, continua até hoje a se apoiar na tese de que na isenção ocorre o fato gerador, nasce obrigação tributária e a lei apenas dispensa o seu pagamento; como diz F. Novelli (*op. cit.*, p. 40), nasceria uma obrigação que não obriga nem produz qualquer efeito jurídico, o que seria uma demasia."

E, por fim, a não-incidência *lato sensu* compreenderia a imunidade, a isenção e a não-incidência propriamente dita, já que com os três institutos evita-se a incidência do tributo.

Importante também destacar a advertência feita por LUCIANO AMARO[53] acerca da distinção entre a chamada não-incidência pura e simples e a isenção, aduzindo que tal diferença é apenas formal e diz respeito à técnica legislativa utilizada pelo legislador, em outras palavras, a matéria fica reservada à política legislativa. Exemplificando: Temos 90 situações "X" passíveis de tributação (X1-X90). O legislador pode agir de duas formas: a) Pode não tributar essas 90 espécies (não-incidência); b) pode estabelecer a tributação do gênero "X" ao qual pertencem as 90 espécies e excluir algumas (X2, X6, X8 e X10) da tributação (isenção).

No que concerne ao ITCMD, em matéria de imunidade, podemos afirmar que haverá espaço para aplicação da *imunidade recíproca* prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "a", da Constituição, quando ocorrer uma das hipóteses previstas no artigo 1.844, do CC/02, que preceitua: "Não sobrevindo cônjuge, ou companheiro, nem parente algum sucessível, ou tendo eles renunciado à herança, esta se devolve ao Município ou ao Distrito Federal, se localizada nas respectivas circunscrições, ou à União, quando situada em território federal".[54]

Já no que concerne *às isenções* mais aspectos relevantes merecem ser destacados, senão vejamos.

---

53 *Op. cit.*, pp. 272-273.

54 A indicação de "territórios federais" deve-se ao longo período de tramitação do projeto de lei que se transformou no atual Código Civil, porém, cumpre salientar que, não obstante a sua inexistência nos dias de hoje, nada impede a sua criação diante da autorização constitucional prevista no artigo 18, parágrafo 2º, da Constituição da República, como bem adverte o professor Cláudio Brandão de Oliveira, *in Manual de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Impetus, 2004. 2ª ed., p. 18.

A indicação das isenções coube ao legislador estadual. A legislação fluminense (Lei nº 1.427/89), objeto preponderante deste estudo, tratou do assunto em seus artigos 3º e 29, *in verbis*:

Art. 3º Estão isentas do imposto:

I – a aquisição do domínio direto, por doação;

II – a aquisição, por doação, por Estado estrangeiro, de imóvel exclusivamente destinado a uso de sua missão diplomática ou consular;

III – a extinção de usufruto, do uso e da habitação, em decorrência de sucessão *causa mortis*, de um único imóvel, desde que o herdeiro ou legatário não seja proprietário de outro imóvel e tenha renda mensal igual ou inferior a 5 (cinco) salários mínimos;

Redação da Lei nº 3.515/2000.

IV – a transmissão dos bens ao cônjuge, em virtude da comunicação decorrente do regime de bens do casamento;

V – a consolidação da propriedade na pessoa do fiduciário;

VI – a transmissão, por doação, de imóvel para residência própria, por uma única vez, a qualquer título, quando feita a ex-combatentes da Segunda Guerra Mundial, assim considerados os que participaram das operações bélicas, como integrantes do Exército, da Aeronáutica, da Marinha de Guerra e da Marinha Mercante do Brasil;

VII – a transmissão *causa mortis* de valores não recebidos em vida pelo *de cujus*, correspondentes a remuneração, rendimentos de aposentadoria e pensão, honorários, PIS, PASEP, FGTS, mencionados na Lei Federal nº 6.858, de 24/11/92, independentemente do reconhecimento previsto no art. 29, desta Lei.

Redação da Lei nº 2.052/92.

VIII – a transmissão *causa mortis* de bem e direito de valor global equivalente a 100 (cem) UFERJ's, vigentes à data da avaliação;

Acrescentado pela Lei 1.618/90 ■ redação da Lei nº 2.052/92.

IX – a transmissão de imóvel nas condições previstas no art. 1º da Lei nº 1.385, de novembro de 1980;

Acrescentado pela Lei nº 1.618/90.

X – a transmissão, por doação, feita a empresas que participem de projetos de relevante interesse econômico e social enquadradas no Programa de Atração de Investimentos Estruturantes, instituídos pelo Decreto Estadual nº 23.012, de 25 de março de 1997.

Acrescentado pela Lei nº 1.618/90 e nova redação da Lei nº 2.821/97.

Parágrafo único – Na hipótese do inciso IX, do 'caput' deste artigo, a autoridade fazendária a que se refere o artigo 29 desta Lei será o Secretário Estadual de Fazenda.[55]

Acrescentado pela Lei nº 2.821/97).

Art. 29. O reconhecimento de imunidade, não-incidência, isenção e suspensão será apurado em processo, mediante requerimento do interessado à autoridade fazendária competente para decidir e expedir o respectivo certificado declaratório.

A maioria dos dispositivos legais acima transcritos não oferece maiores dificuldades, cabendo apenas destacar algumas controvérsias constantemente travadas nos autos dos procedimentos sucessórios, com relação a alguns deles.

---

55 Sobre as isenções e não-incidência vejam a regulamentação de forma muito semelhante nas Leis Mineira (114.941/03) em seus arts. 2º e 3º, e Paulista (10.705/2000) em seus arts. 5º e 6º.

O inciso IV prevê a isenção do imposto de doação em decorrência da "comunicação decorrente do regime de bens do casamento".

O aspecto patrimonial do casamento denomina-se regime de bens e as suas regras estão estabelecidas no Código Civil pátrio. Em alguns casos, como, por exemplo, no regime legal e no da comunhão universal, há comunicação de bens adquiridos somente por um dos cônjuges ao outro, em outras palavras, quando somente um dos cônjuges adquire um determinado bem, em decorrência do regime de bens vigentes no casamento, parcela da propriedade deste bem irá ser transferida ao outro cônjuge. Tal parcela equivaleria a uma transmissão gratuita de parte dos bens que poderia ser tributada pelo imposto de doação, porém, em virtude do reconhecimento da isenção, em tais casos não haverá tributação.

Já se alegou, em procedimentos de partilha de bens em sede de separação judicial e divórcio, que a citada isenção abrangeria a questão relativa a desproporcionalidade dos quinhões que é tributada a título de doação de parte da meação, que será analisada pormenorizadamente, adiante. Trata-se de interpretação equivocada do inciso IV acima transcrito, senão vejamos.

Notem que a isenção se refere à comunicação dos bens em decorrência do regime matrimonial de bens vigente na efetivação e durante a constância do casamento, a fim de incentivar o crescimento do patrimônio familiar, mas não em casos de separação e divórcio, momento em que as regras relativas ao regime patrimonial deixam de ser aplicadas, conforme dispõe os artigos 3º, da Lei nº 6.515/80, e 1.576 do CC segundo o qual "a separação judicial põe termo aos deveres de coabitação, fidelidade recíproca e ao regime de bens".

As isenções devem ser interpretadas literalmente, conforme preceitua o inciso II, do artigo 111, do CTN.

Porém, conforme é cediço, tal determinação não impede que se chegue a um resultado extensivo, caso este seja o sentido possível da letra da lei.

No caso em questão, a letra da lei não possibilita este tipo de interpretação extensiva para os casos de dissolução do casamento diante da clareza de sua abrangência e determinação de aplicação enquanto durar o regime patrimonial, ou seja, enquanto durar o casamento, bem como diante do fato de que o objetivo de tal isenção é incentivar a manutenção da vida em comum e no seio da família, que merece posição de destaque em nosso Direito, diante do preceituado no artigo 226, da Constituição da República, ao afirmar que "a família, base da sociedade, tem especial proteção do Estado".

Dispositivo de suma importância é o inciso VII, que prevê a isenção para hipóteses mencionadas na Lei Federal nº 6.858/80, de 24 de novembro de 1980, que justifica a utilização de um terceiro procedimento sucessório denominado alvará judicial, além dos relativos ao inventário e arrolamento sumário, que é ainda mais simples e célere do que este último. Tal rito somente pode ser adotado em caso de inexistência de outros bens além dos previstos em tal diploma legal. Em outras palavras, é adotado, basicamente, para levantamento de verbas trabalhistas não recebidas em vida pelo *de cujus*, além de valores depositados em instituições financeiras, caso não existam outros bens em seu nome.

A redação original do inciso VII da Lei nº 1.427/89 afirmava que estavam isentos "os valores mencionados no artigo 1º da Lei Federal nº 6.858, de 24 de novembro de 1980", tendo sua redação sido alterada pela Lei nº 2.052/92 para "valores não recebidos em vida pelo *de cujus*, correspondentes a remuneração, rendimentos de aposentadoria e pensão, honorários, PIS, PASEP, FGTS, mencionados na Lei Federal nº 6.858, de 24/11/92, independentemente do reconhecimento do art. 29, desta Lei". A alteração da redação

não trouxe mudanças significativas, servindo, apenas, para deixar claro o objeto da isenção e reconhecer uma interpretação extensiva a casos semelhantes, como, por exemplo, em relação a valores de honorários não recebidos pelo *de cujus* que exercia uma profissão liberal e não poderia, por isso, ser considerado empregado, bem como para não exigir, nestas hipóteses, a certidão de reconhecimento da isenção de competência da autoridade fazendária.

Constatamos, então, que a Lei nº 6.858/80 trata de dois grupos de valores que acabaram por merecer tratamento diferenciado, no tocante à isenção, pelo legislador fluminense.

O previsto no artigo 1º da Lei nº 6.858/80, quais sejam, "os valores devidos pelos empregadores aos empregados e os montantes das contas individuais do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e do Fundo de Participação PIS-PASEP, não recebidos em vida pelos respectivos titulares", que, independentemente dos valores, são considerados isentos.

O outro grupo é composto pelos valores elencados no artigo 2º do citado diploma legal, quais sejam, "restituições relativas ao Imposto de Renda e outros tributos, recolhidos por pessoa física" e os "saldos bancários e de contas de caderneta de poupança e fundos de investimento de valor até 500 (quinhentas) Obrigações do Tesouro Nacional", que não foram abrangidos pela isenção prevista no inciso VII, do artigo 3º, da Lei nº 1.427/89, mas que, em determinados casos concretos, podem beneficiar-se, da isenção prevista no inciso VIII, do mesmo dispositivo, caso o valor global transmitido *mortis causa* esteja dentro do limite de 100 (cem) UFERJ's.

Os juízes fluminenses têm admitido a utilização do procedimento de alvará judicial mesmo se as quantias relativas aos saldos bancários e contas de poupança e fundos de investimento forem superiores ao patamar de 500 (quinhentas) Obrigações do Tesouro Nacional, por medida de

economia e celeridade processual. Nestas hipóteses, a única isenção possível de ser aplicada é a de até 100 UFERJ's prevista no artigo 3º, inciso VIII, da Lei nº 1.427/89, devendo, portanto, haver tributação do imposto *causa mortis*, caso o montante ultrapasse este valor.

Já com relação à restituição do Imposto de Renda retido na fonte, quando o *de cujus* ainda vivia, não há que se falar em limite de valor para a utilização do procedimento de alvará, porém, nunca é demais frisar, que também haverá incidência do imposto *causa mortis*, conforme entendimento pacífico do egrégio Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. Confira-se os seguintes arestos:

> AGRAVO DE INSTRUMENTO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS*.
>
> A devolução do imposto de renda devido ao *de cujus* convertida em crédito do Espólio é fato gerador do tributo a teor do disposto pelo art. 1º, nº III, da Lei Estadual nº 1.427/89, não alcançado pela isenção a que alude o art. 3º, nº VII, da Lei Estadual nº 2.052/92. Recurso provido (TJRJ, 9ª CC, Agravo de Instrumento nº 1995.002.02454, Rel. Des. Luiz Carlos Motta, j. 06/08/97).

> AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO FISCAL SOBRE RESTITUIÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA.
>
> Consoante a regra ínsita no art. 3º, inciso VII, da Lei Estadual nº 1.427/89, bem como o art. 111 do CTN não há como prosperar a isenção do imposto no texto da Lei cuja interpretação deve ser literal. Recurso provido (TJRJ, 6ª CC, Agravo de Instrumento nº 1997.002.02463, Rel. Des. Luiz Zveiter, j. 07/10/97).

Outro assunto que merece ser destacado é o relativo à exigência do artigo 29, da Lei nº 1.427/89, devido à diversidade de interpretações que tem sido dada ao mesmo.

Ao interpretar o citado dispositivo legal, alguns aplicadores do Direito entendem que o mesmo é direcionado ao Poder Judiciário e que o reconhecimento da isenção é um ato privativo da autoridade administrativa.

Porém, outros entendem que o comando é direcionado à Administração Pública, podendo o Poder Judiciário, sem necessidade de apreciação da instância administrativa, reconhecer a isenção, diante do princípio constitucional da jurisdição única, também denominado jurisdição adequada, consagrado no artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição da República, que preceitua que "a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito". Este é o entendimento do egrégio Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Confira-se, a título de exemplo, a seguinte ementa:

> INVENTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSAO DE BENS (*CAUSA MORTIS*). ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 5º, INC. XXXV, CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. ART. 144, DO CTN. AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO PROVIDO. Isenção. Imposto de transmissão "causa mortis". Competência do Judiciário para apreciá-la. Lei aplicável. Se a lei, por força de preceito constitucional, não pode excluir da apreciação do Poder Judiciário nenhuma lesão ou ameaça de direito, não pode também o Juiz deixar de apreciar pedido de isenção tributária ao argumento de ser a matéria da competência da autoridade fazendária. Ademais, e ainda por força de preceito constitucional, não pode a lei nova retroagir em prejuízo do contribuinte, pelo que deve ser aplicada aquela que era vigente ao tempo da ocorrência do fato gerador – a

> morte do autor da herança. Provimento do recurso (TJ/RJ. AI nº 1997.002.05316. 2ª Câmara Cível, Relator Des. Sérgio Cavaliere Filho, acórdão unânime, julgado em 02/04/1998).

Para firmarmos nosso posicionamento sobre a questão, faz-se mister uma análise, ainda que breve, do preceituado no artigo 179, do CTN, no que concerne à disciplina do reconhecimento das isenções gratuitas e onerosas.

O citado dispositivo legal exige, para a efetivação da isenção onerosa o seu deferimento, mediante requerimento do interessado, por despacho da autoridade administrativa. Porém, interpretando-se o dispositivo a *contrario sensu*, constatamos que tal exigência não é aplicável às isenções concedidas em caráter geral.

Neste sentido os ensinamentos de RICARDO LOBO TORRES:[56]

> As isenções em caráter geral independem do reconhecimento expresso e sua fruição é imediata, prescindindo de autorização.
>
> As onerosas exigem um procedimento específico de reconhecimento, regulado no art. 179 do CTN. Nele há duas fases perfeitamente diferenciadas.
>
> A primeira é a do exame das condições de legitimação ao favor fiscal. O contribuinte apresenta ao Fisco todas as provas sobre as condições previstas na lei para a fruição do benefício. Se, por exemplo, se tratar de isenção para a construção de hotel, o contribuinte apresentará o projeto da obra, o valor do investimento, o cronograma da execução e demais requisitos previstos em lei. Essa fase culmina com o despacho da autoridade administrativa que reconhece a

56 Op. cit. (curso), p. 264.

isenção. Nasce, nesse momento, o direito subjetivo do contribuinte, penetrando a isenção no seu patrimônio e tornando-se insuscetível de revogação unilateral. A isenção, portanto, ao contrário da imunidade, tem *eficácia constitutiva*.

A segunda fase da isenção onerosa é a do exame do cumprimento dos requisitos da lei. No exemplo dado, a Administração, depois de reconhecido o favor, fiscalizará a construção do hotel, e ver se o projeto foi rigorosamente respeitado e se a execução da obra observou o prazo convencionado. Tanto que implementada a condição, o contribuinte terá direito de não pagar o imposto pelo prazo estipulado. Se, entretanto, não forem satisfeitas as condições nem cumpridos os requisitos, a isenção poderá ser revogada (art. 179, § 2º, art. 155, do CTN; art. 32, § 10, da Lei nº 9.430/96) pela Administração".

Neste diapasão, o problema da necessidade ou não de reconhecimento das isenções pela autoridade administrativa deve ser solucionado com a natureza da isenção, ou seja, caso esta seja geral ou gratuita, não se exige o despacho da autoridade administrativa, porém, em se tratando de isenção onerosa, o despacho será exigido.

Cumpre salientar que, mesmo nos casos em que se exige o despacho da autoridade administrativa para o reconhecimento da isenção, o contribuinte não está impedido de se socorrer do Judiciário para apreciar uma lesão ou ameaça de lesão ao seu direito. O que não quer dizer, em decorrência do princípio da independência e harmonia dos poderes (art. 2º, da Constituição da República), que o Judiciário possa concedê-la desconsiderando a esfera administrativa. Ao Judiciário cabe fiscalizar o cumprimento da legalidade dos atos da Administração Pública, e até mesmo controlar os atos abusivos, através, por exemplo, do

princípio da razoabilidade, quando esta extrapolar os limites esperados, mas não intervir indevidamente nos atos de competência dos outros Poderes quando estes estão atuando dentro dos limites fixados pela legislação *lato sensu*.

Com efeito, caso a isenção seja considerada onerosa devemos aplicar o artigo 29 da Lei nº 1.427/89 para possibilitar maior fiscalização por parte dos fiscais estaduais acerca do cumprimento das condições, mas, caso a isenção seja considerada gratuita, não haverá campo para a incidência de tal dispositivo legal.

Porém, da análise das isenções previstas no artigo 3º, da Lei nº 1.427/89, constatamos, smj, que todas as isenções podem ser consideradas gratuitas e, a parte final do inciso VII, do art. 3º, da Lei nº 1.427/89, deixa bem claro que, nem em todas as isenções o artigo 29 do mesmo diploma legal será aplicado.

Por outro lado, em sede de ITCMD apurado em autos judiciais, uma questão de suma importância e já citada deve ser levada em consideração, qual seja, a de que a autoridade responsável para a efetivação do lançamento do imposto é a autoridade judiciária, uma vez que tais procedimentos são considerados como de jurisdição voluntária. Ora, se a autoridade judiciária pode efetuar o lançamento não vislumbramos impedimentos para que não possa reconhecer isenções, uma vez que as incidências e as não-incidências em sentido amplo, da qual é espécie a isenção, são institutos ligados e não se fala em impossibilidade de análise daquela pelo juiz.

Ademais, diante da participação do representante judicial da Fazenda Pública nos autos dos procedimentos sucessórios, inclusive com sua vista pessoal a todos os atos e termos do processo (art. 27, da Lei nº 1.427/89), fato este em sintonia com os princípios do contraditório e supremacia do interesse público, não há que se falar em qualquer prejuízo para o Fisco com o reconhecimento da

isenção pela autoridade judiciária, sem falar que tal fato acabaria por privilegiar a celeridade processual, em sintonia com o objetivo dos recentes movimentos de reforma do CPC pátrio.

Em conclusão, a despeito de entendimentos contrários, a inteligência do artigo 29 é no sentido de que ele é direcionado tanto para a Administração quanto para o Judiciário, devendo ser aplicado no caso de isenções onerosas, para possibilitar uma maior fiscalização das autoridades fiscais do cumprimento das condições impostas, mas não no de isenções gratuitas. Porém, diante da inexistência de isenções onerosas no rol do artigo 3º, da Lei nº 1.427/89, entendemos que a previsão do art. 29 é inaplicável e até mesmo desnecessária, diante da existência da norma geral consagrada no art. 179 do CTN, desde que o Juízo obedeça ao princípio do contraditório, abrindo vista de todos os atos e termos do processo ao Procurador da Fazenda Estadual, para que o mesmo possa analisar se o contribuinte faz jus, realmente, à isenção, além de possibilitar que o mesmo contribua, através do seu parecer, para a formação do convencimento do Juiz antes do mesmo proferir sua decisão, sendo certo que, em caso de discordância, este poderá se valer da via recursal.

O entendimento acima exposto guarda sintonia com os entendimentos dos egrégios Superior Tribunal de Justiça e Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, *in verbis*:

> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. INVENTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS*. ISENÇÃO RECONHECIDA NA HOMOLOGAÇÃO DOS CÁLCULOS. CTN, ART. 179, CPC, ARTS. 984 e 1.013 e § 2º. LEI ESTADUAL nº 1.427/89 (ART. 29).
>
> 1. Competindo ao Juiz do inventário julgar o cálculo do imposto, apreciando questões de direito e de

fato, permite-se-lhe declarar a isenção, mormente quando a Fazenda Estadual concorda com a avaliação e cálculos, objetos da sentença homologatória.

2. Precedente jurisprudencial.

3. Recurso improvido.

(STJ, REsp. nº 111566-RJ, 1ª Turma, Rel. Ministro Milton Luiz Pereira, julgamento em 15.10.1998).

INVENTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSAO DE BENS (*CAUSA MORTIS*). ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 5º, INC. XXXV, CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. ART. 144, C. TRIBUTÁRIO NACIONAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO PROVIDO.

Isenção. Imposto de transmissão "causa mortis". Competência do Judiciário para apreciá-la. Lei aplicável. Se a lei, por força de preceito constitucional, não pode excluir da apreciação do Poder Judiciário nenhuma lesão ou ameaça de direito, não pode também o Juiz deixar de apreciar pedido de isenção tributária ao argumento de ser a matéria da competência da autoridade fazendária. Ademais, e ainda por força de preceito constitucional, não pode a lei nova retroagir em prejuízo do contribuinte, pelo que deve ser aplicada aquela que era vigente ao tempo da ocorrência do fato gerador – a morte do autor da herança. Provimento do recurso. (TJ/RJ, AI nº 1997.002.05316. 2ª C.C. Acórdão Unânime. Des. Relator Sérgio Cavalieri Filho, julgamento em 02/04/1998)[57]

57 No mesmo sentido a seguinte ementa: INVENTÁRIO. CÁLCULOS. HOMOLOGAÇÃO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO. *CAUSA MORTIS*. ISENÇÃO. SENTENÇA. DECLARAÇÃO. Deve o juiz do inventário e partilha julgar as questões prejudiciais, exceto: as que cabem regra de determinação da competência, a outro juiz; as de direito que estejam no pedido de inventário e partilha em face da inoperância, ignorância, lentidão etc., é o que resulta dos preceitos dos arts. 126 e 984 do CPC; todas as preju-

2.12. Alguns Casos Concretos e Questões Relevantes

Vistos os aspectos fundamentais, passemos, então, à análise de algumas questões que merecem destaque, bem como de alguns casos concretos que, constantemente, ocorrem em sede de procedimentos sucessórios e que trazem dúvidas relacionadas à incidência ou não do ITCMD aos operadores do Direito.

Cabe salientar que este trabalho não tem por objetivo esgotar o tema, pois tal fato seria uma tarefa utópica diante do caráter exploratório desta pesquisa e da ínfima doutrina específica sobre o mesmo.

Por tal razão, os assuntos a seguir propostos são aqueles que pensamos serem os mais freqüentes, daí merecerem destaque para fins de facilitação de futuras consultas dos leitores. Fato este que seria dificultado caso tratássemos deles dentro do capítulo anterior.

2.12.1. O Porquê da Regulamentação Conjunta e Equivalência de Alíquotas dos Impostos *Causa Mortis* e de Doação

Questão interessante e que não pode passar desapercebida é a relativa ao porquê da regulamentação

---

diciais, desde que não exijam prova não documental, sendo elas estranhas às ações de inventário, tudo em decorrência de serem *extra petita*, pois não acarretam nulidade, nem anulam testamentos. As questões de direitos, por mais obscuras que sejam devem ser decididas. Prevendo a legislação, casos de isenção, tem competência o juiz para atribuir tal direito, devidamente comprovado, v. g. pela conta do contador, independentemente de qualquer manifestação administrativa – "quem pode mais, pode menos". Não provimento do recurso (TJ/RJ. AI nº 1995.002.00918. 6ª CC. Des. Rel. Luiz Carlos Perlingeiro, julgamento em 19.12.1995). Ainda no mesmo sentido, entre outros, AI nº 1995.002.00811, AI nº 1995.002.02157 e AI nº 1995.002.00436.

conjunta de dois impostos que possuem fatos geradores distintos.

As Fazendas Públicas de qualquer lugar do mundo, com o advento do Estado Fiscal, passaram a travar uma constante batalha contra a sonegação, a fraude e elisões ilícitas efetivadas pelos sujeitos passivos das obrigações tributárias. Com os impostos em tela não poderia ser diferente, senão vejamos.

Inicialmente, em boa parte dos Estados, os impostos cobrados em decorrência das doações tinham alíquotas diferenciadas e previsões em leis específicas, cabendo ressaltar que as doações possuíam alíquotas menores que a do imposto *causa mortis*, sem falar que muitas vezes eram desconsideradas, por alguns países, para efeito de incidência tributária.

O tratamento diferenciado deu margem à fuga do imposto *causa mortis*, que na maior parte dos países possui alíquotas expressivas, através da efetivação de doações do patrimônio, efetivadas em vida, para os herdeiros, a fim de não se submeter ao imposto, conseguindo, na prática, não pagar nada, naqueles locais onde não existia o imposto sobre a doação, ou pagar um valor bem menor, uma vez que o imposto de doação, em regra, possuía alíquotas menores.

Em conseqüência, vários países, tais como a Espanha, Alemanha e Itália,[58] providenciaram a equiparação dos valores dos impostos *causa mortis* e de doação, bem como a sua unificação em lei, tratando a matéria em conjunto,

58 Para se ter ciência da necessidade da equiparação do imposto *causa mortis* e de doação, há notícias de que na Itália foi elaborada uma norma que declarava nula toda e qualquer doação que fosse efetivada nos 5 (cinco) anos anteriores ao falecimento do *de cujus*. Tal Norma foi declarada inconstitucional por ferir preceitos consagrados na Constituição italiana. O problema só foi resolvido com a unificação dos tributos e equiparação das alíquotas.

sob o argumento de que ambos eram provenientes de transmissões gratuitas, uma *causa mortis* e outra *inter vivos*, razão pela qual não haveria razão para tratamento diferenciado. Tal fato fez com que as doações fraudulentas fossem coibidas e reduzidas consideravelmente diante da inexistência de benefícios financeiros para a fuga do imposto *causa mortis*.

No Brasil, ao contrário do que ocorre na maioria dos países, a alíquota do imposto *causa mortis* nunca foi muito expressiva, fato que fez com que tal unificação ocorresse de forma retardatária, ou seja, após a efetivação da unificação em diversos países do mundo.

Somente com o advento da Constituição de 1967, é que tivemos a introdução da expressão "a qualquer título", no inciso I, de seu artigo 24, para se referir tanto à sucessão gratuita quanto à onerosa do antigo ITBI, porém este só incidia sobre os bens imóveis.

Ficava patente, ao tempo do antigo ITBI, a não-tributação de valores (bens móveis) que, não raras vezes, refletiam maior riqueza que os bens imóveis.

Por tal razão, o constituinte de 1988, atento ao problema e às mudanças ocorridas no mundo, efetivou, em sede constitucional, a unificação do imposto *causa mortis* e de doação de quaisquer bens e direitos, agora não mais abrangendo apenas os imóveis, mas também os bens móveis (artigo 155, inciso I, da Constituição da República).

2.12.2. Aceitação e Renúncias Abdicativa e Translativa

Para que a transmissão da propriedade ocorra efetivamente é necessário que ocorra a aceitação da herança ou legado pelo sucessor.

A aceitação, que pode se dar de forma expressa ou tácita, é, pois, no Direito moderno, uma livre manifestação

de vontade onde o herdeiro (ou legatário) manifesta a sua vontade em receber a herança (ou legado) que lhe é deferida e sempre ocorre, *ex vi legis,* em benefício de inventário (artigos 1.792 e 1.821, do CC/02), ou seja, os herdeiros só respondem pelas dívidas do *de cujus* até o limite da herança recebida.

Sobre a importância da aceitação e a sua relação com o princípio de *saisine*, cabe trazer à colação os sempre precisos ensinamentos de CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA,[59] *in verbis*:

> São três fases ou três momentos que a terminologia adequada distingue: a) a abertura da sucessão como fenômeno fático determina a transferência abstrata do acervo; b) a delação da herança, concomitante e conseqüente à primeira, é o conceito jurídico que consiste no oferecimento do patrimônio do defunto aos herdeiros; c) a aquisição é o fato jurídico do ingresso dos bens no patrimônio dos herdeiros em decorrência da manifestação de vontade destes (negócio jurídico) em virtude da qual a herança já deferida é aceita. Nos sistemas, como o brasileiro, que fazem decorrer da abertura da sucessão a transmissão *pleno iure* do domínio, a *aceitação tem o efeito de atribuir ao herdeiro os bens que lhe pertencem causa mortis, confirmando o direito que o óbito lhe ofereceu. Não se pode, porém, dizer que o ato aquisitivo* é *a aceitação, porque os direitos hereditários não nascem com ela, mas recuam à data da morte, produzindo a aceitação efeito retrooperante.*
>
> A aceitação encerra, assim, a situação de pendência criada com a abertura da sucessão; tem impor-

59 *In Instituições de Direito Civil.* Vol. VI. 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 40.

> tância a sua determinação, embora menor do que o momento da abertura. Consolida os direitos do herdeiro, chamado em virtude da abertura da sucessão. (grifos nossos)

Por outro lado, os sucessores não estão obrigados a aceitar a herança ou legado, para tanto podem valer-se do instituto denominado *renúncia*, que deve ser efetivado por instrumento público ou por termo nos autos do processo de inventário.

O novo Código Civil, em seu artigo 1.812, dispõe que "são *irrevogáveis* os atos de aceitação e renúncia da herança", ou seja, uma vez aceita ou renunciada a herança o aceitante e o renunciante não podem mais voltar atrás em sua decisão. Tal fato é de suma importância para a constatação da incidência ou não do ITCMD como se verá adiante.

In casu, nos interessa distinguir as denominadas renúncias abdicativas e translativas, cabendo transcrever a precisa síntese do tema feita pelo preclaro jurista[60] acima citado:

> A propósito, costuma-se distinguir da renúncia abdicativa a chamada renúncia translativa, que implica a transmissão a determinada pessoa designada pelo renunciante. *A primeira (abdicativa) é verdadeira renúncia, ao passo que a segunda (translativa ou translatícia) envolve duas declarações de vontade, importando em aceitação e alienação simultânea ao favorecido*. Daí dizer-se que é renúncia de nome, mas em verdade é aceitação. (grifos nossos)

Com efeito, a denominada renúncia abdicativa é aquela feita "em favor do monte". A parte que caberia ao renunciante será dividida entre os demais herdeiros da mesma

60 *Op. cit.*, p. 48.

classe ou, se o renunciante for o único daquela classe, será chamada a classe subseqüente para a sucessão. Já a renuncia translativa é a feita "em favor de determinada pessoa", ou seja, corresponderá, na realidade, a dois atos jurídicos, quais sejam, a aceitação da herança e a sua subseqüente doação para a pessoa indicada.

Os efeitos tributários das renúncias abdicativas e translativas são diversos. Na renúncia abdicativa, o renunciante não pagará o imposto *causa mortis,* que ficará ao encargo daquele que for chamado a receber a sua parte, ou seja, o renunciante não terá participado da sucessão.

Já na renúncia translativa a situação é diversa, uma vez que para que uma pessoa possa transferir um bem para alguém mister se faz que este tenha pertencido, ainda que momentaneamente, ao seu patrimônio. Ora, trata-se, na verdade, de autêntica aceitação, que acarretará a incidência do imposto *causa mortis*, seguida de uma doação, hipótese de incidência do imposto de doação. Com efeito, o ITCMD incidirá duas vezes: primeiro em virtude da transmissão *mortis causa* (*de cujus* para o herdeiro aceitante); e depois em virtude da transmissão gratuita *inter vivos* (do herdeiro aceitante para a pessoa por ele indicada no termo de renúncia translativa).[61]

Nunca é demais frisar que mesmo que o renunciante ou o Juízo utilize, no instrumento de renúncia, a denominação renúncia abdicativa, sendo ela translativa, haverá a incidência dos dois impostos, uma vez que para o reconhecimento da obrigação tributária é importante a ocorrência do fato gerador, sendo irrelevante para qualificá-la a denominação utilizada pelos operadores do Direito, a teor do que dispõe o artigo 4º, inciso I, do CTN.

---

61 Sobre o assunto vejam, por exemplo, os seguintes entendimentos dos egrégios STF (RE 96193-MA e RE 81.632-PR) e STJ (REsp. 88681-SP e REsp. 10474-RS) no sentido defendido no texto.

A Lei do Estado do Rio de Janeiro nº 1.427, de 13.02.1989, disciplina o tema em seu artigo 2º, *in verbis:*[62]

> Art. 2º Não se considera existir transferência de direito na renúncia à herança ou legado, desde que se efetive dentro das seguintes circunstâncias concorrentes:
>
> 1 – seja feita sem ressalva, em benefício do monte;
>
> 2 – não tenha o renunciante praticado qualquer ato que demonstre a intenção de aceitar a herança ou legado.
>
> Parágrafo único. É tributável, a título de doação, a renúncia manifestada por herdeiro ou legatário em favor de pessoa determinada ou determinável.

Algumas colocações têm que ser feitas sobre o citado dispositivo legal.

A primeira colocação é que ele disciplinou a tributação em decorrência dos institutos das renúncias abdicativas e tanslativas em sintonia com a doutrina de Direito Civil. Desta forma, ocorrendo renúncia abdicativa haverá apenas o pagamento do imposto *causa mortis* por quem receber a parte do renunciante, enquanto que com a ocorrência da renúncia translativa o Estado fará jus não só ao imposto *causa mortis*, mas também ao imposto de doação.

A segunda é a relativa ao disposto no item 2, do citado dispositivo legal, que exige, para a não-tributação do

---

62 *A Lei Mineira (14.941/03)*, no art. 1º, inciso V, faz referência ao pagamento do imposto em decorrência de "desistência de herança ou legado com determinação do beneficiário". A *Lei Paulista (10.705/00)*, em seu artigo 5º, inciso I, faz referência à não-incidência do imposto em decorrência da renúncia abdicativa ("renúncia pura e simples de herança ou legado"), razão pela qual podemos concluir que a renúncia translativa será tributada por estar abrangida pelo fato gerador do art. 2º, inciso II, do mesmo diploma.

imposto de doação, que o renunciante não tenha praticado qualquer ato que demonstre a intenção de aceitar a herança ou legado. Tal fato tem relação com o preceituado no artigo 1.812, do CC, segundo o qual "são *irrevogáveis* os atos de aceitação e renúncia da herança", bem como com o fato de que a aceitação pode se dar de forma expressa ou tácita, nos termos do art. 1.805, do mesmo diploma legal.

Ora, diante da possibilidade da aceitação se dar de forma expressa ou tácita, no primeiro momento que o sucessor é chamado à sucessão, deve este, em querendo, manifestar a intenção de renunciar, requerendo a sua subseqüente redução a termo, sob pena de ser considerado como aceitante. Em outras palavras, o herdeiro que tiver intenção de renunciar em favor do monte deve manifestá-la de imediato, não podendo outorgar procuração para advogado incluí-lo na qualidade de herdeiro nas primeiras declarações nem praticar qualquer ato na qualidade de herdeiro.

Com efeito, diante da irretratabilidade da aceitação, o herdeiro que outorgar procuração a advogado para representá-lo no inventário e este proceder a sua inclusão como herdeiro nas primeiras declarações, mesmo que este proceda uma futura "renúncia abdicativa" ("em favor do monte"), sobre esta incidirá o imposto de doação. Na realidade o que ocorre neste caso é, em primeiro lugar, a aceitação tácita da herança com a manifestação nas primeiras declarações sem a consignação da intenção de renunciar em favor do monte e, em segundo lugar, com a impropriamente denominada "renúncia abdicativa", a subseqüente doação para os demais herdeiros da parte da herança por ele aceita nas primeiras declarações.

Desta forma, no caso acima narrado, haverá duas hipóteses de incidência do ITCMD, uma em decorrência da transmissão *mortis causa* (do *de cujus* para o aceitante nas primeiras declarações) e a outra em decorrência da trans-

missão gratuita *inter vivos* (do renunciante – *rectius:* aceitante – em favor dos demais herdeiros).

Neste sentido, ainda na vigência do antigo Código Civil que tratava a questão da renúncia com maior liberalidade, o entendimento consubstanciado na seguinte ementa de acórdão proferido pela 5ª Câmara Cível do Egrégio Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro onde é feita a diferenciação entre a desistência de direitos hereditários e a renúncia abdicativa, *in verbis*:

> INVENTÁRIO. SUCESSÃO ABERTA. DESISTÊNCIA DE DIREITOS HEREDITÁRIOS. CESSÃO DE DIREITOS HEREDITÁRIOS. IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS (*CAUSA MORTIS*). Agravo de Instrumento. Renúncia à herança. Ato jurídico formal, indispensavelmente, que materializa-se, antes de mais nada, por escritura pública ou termo judicial. Inviável a renúncia, depois de passados quase três anos de aberta a sucessão hereditária legítima, e quando o pretenso herdeiro renunciante, documentalmente, faz específica cessão de direitos sobre os bens, que recebeu. Caso de desistência da herança, que não se confunde com o de renúncia, a projetar, na espécie, *dois atos diferentes translativos do direito de propriedade, um "causa mortis" e outro "inter vivos"*. Regularidade do despacho impugnado, que deferiu a pretensão estatal sobre a exigência do recolhimento do imposto de transferência entre vivos, para viabilizar o processamento do inventário como proposto. Recurso improvido (TJ/RJ, 5ª CC, AI nº 1997.002.02128, Relator Des. Ronald Valladares, julgado em 23/09/1997). (grifos nossos)

A terceira questão é com relação ao real alcance do termo "determinável" contido no parágrafo único do dispositivo legal em análise.

Imaginemos a seguinte situação prática que ocorre com muita freqüência nos procedimentos sucessórios: O pai falece deixando a mãe na qualidade de meeira e dois filhos como herdeiros. Os dois filhos renunciam em favor do monte. Haverá a incidência do imposto de doação?

O artigo 1.810 do CC dispõe que "na sucessão legítima, a parte do renunciante acresce à dos outros herdeiros da mesma classe e, sendo ele o único desta, devolve-se aos da subseqüente". Por isso a questão traz, à primeira vista, uma dúvida acerca da existência ou não de fato gerador do imposto de doação.

Alguns, numa interpretação mais afoita do termo "determinável" em análise, poderiam afirmar que, diante do preceituado no art. 1.810 do CC, os renunciantes saberiam que fatalmente os bens iriam para a sua mãe sendo tal fato um autêntico acobertamento do ato que realmente queriam praticar (dissimulação), ou seja, a doação da herança para a sua mãe. Em conseqüência entenderiam que haveria a incidência do imposto de doação, já que a renúncia seria feita em favor de pessoa "determinável", ou seja, de sua mãe, aplicando-se, inclusive, a norma geral antielisiva prevista no parágrafo único, do artigo 116, do CTN.

Porém, outros poderiam entender que este não seria o correto alcance do termo "determinável", uma vez que este significa "que pode ser determinado" e, por sua vez, "determinado" significa "definido".[63] O real alcance do termo "determinável" seria aquela pessoa que não pode ser determinada no momento da renúncia (*rectius:* doação), mas que poderá ser precisamente determinada no futuro. É o caso de uma renúncia em favor de um nascituro (Ex.: renuncio em favor do filho que Maria espera no ventre), ou

63 FERREIRA, Aurélio Buarque de Hollanda. *Pequeno Dicionário Brasileiro de Língua Portuguesa*. 11ª ed. 2º Vol. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1973.

até mesmo em favor de uma pessoa que o doador não sabe o nome, mas que pode precisar dados que facilitarão o seu reconhecimento (Ex.: renuncio em favor do filho de minha prima Maria que mora na Espanha).

Por outro lado, nunca é demais frisar que a norma geral antielisiva, para ser aplicada, carece de regulamentação por lei ordinária, não sendo, portanto, auto-aplicável o citado dispositivo do CTN.

Entendemos que o real alcance da expressão "determinável" é o segundo, sendo a renúncia em favor do monte um direito do herdeiro consagrado no Código Civil pátrio, não podendo a Fazenda Pública atribuir uma pretensa dissimulação, sem comprovar a suposta intenção de doação do renunciante, onde existe direito subjetivo de renunciar. Se o bem vai ou não para a sua mãe isso é apenas conseqüência da ordem de sucessão consagrada no citado diploma legal, sendo, portanto, da Fazenda Pública Estadual, o ônus de comprovar a real intenção dos herdeiros apontados como doadores, mas nunca se presumir, sem nenhuma comprovação, uma suposta intenção de burlar o fisco.

Por outro lado, é sempre bom frisar que, mesmo que a Fazenda não consiga comprovar que a intenção dos renunciantes era a de doar para a sua mãe sem pagar um imposto de doação, a renúncia é irretratável. Tal fato pode dar ensejo a uma situação peculiar no direito pátrio, senão vejamos.

Suponhamos que os herdeiros renunciaram em favor do monte com a real intenção de doar a herança para a sua mãe. A Fazenda Pública não conseguiu comprovar esta vontade dissimulada, até mesmo porque, diga-se de passagem, a prova desta é praticamente impossível. Após a efetivação da renúncia, aparece para se habilitar, nos autos do procedimento sucessório, um herdeiro desconhecido, como, por exemplo, um filho de uma relação extraconjugal. Diante da irretratabilidade da renúncia o herdeiro habili-

tante herdará sozinho e a intenção de doação irá "por água abaixo", razão pela qual podemos afirmar que "o feitiço virou-se contra o feiticeiro" como se diria na linguagem popular. Fica aí, então, a advertência.

Cumpre ressaltar que os renunciantes jamais poderão requerer a revogação da renúncia, chamada por eles de abdicativa, sob a alegação de que queriam doar para a sua mãe, pois tal atitude iria de encontro ao artigo 1.812, do CC, bem como ao princípio geral do Direito que impede que a pessoa se valha de sua própria torpeza (*nemo allegans propriam turpitudinem auditur*).

Com efeito, tal situação serve de alerta aos advogados para que orientem seus clientes a manifestar corretamente a sua vontade, ou seja, renunciar em favor de sua mãe, como é o caso mais comum e recolher todos os tributos dela decorrentes.[64]

2.12.3. Renovação da Avaliação e dos Cálculos

Outra questão importantíssima é relativa à possibilidade ou não de renovação da avaliação ou dos cálculos do imposto devido à inércia da inventariante ou do Judiciário.

Conforme já analisado acima,[65] a base de cálculo do imposto *causa mortis* é o valor venal (ou real)[66] dos bens, conforme preceitua o artigo 10 da Lei nº 1.427/89, porém, o CTN é omisso quanto à data em que se deve levar em consideração tal valor. Em conseqüência, fundada controvérsia

64 Confira-se, entre outras, a seguinte ementa no sentido do texto: "INVENTÁRIO. RENÚNCIA DE HERDEIROS EM PROL DA VIÚVA MEEIRA. Ato a perfectibilizar-se mediante termo judicial. Incidência do imposto de transmissão *inter vivos*. Nova avaliação. Improvimento (TJ/RJ, 2ª CC, AI nº 1996.002.03423, Rel. Des. João Wehbidib, julgado em 12/03/1998)".

65 Ver item 3.6.

66 A matéria já foi analisada exaustivamente no item 3.6.

foi travada, havendo julgados no sentido de que o valor real seria o da data da abertura da sucessão, enquanto outros consideravam como aquele apurado na data da avaliação.

O Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento consubstanciado no Enunciado ou Verbete nº 113 de sua Súmula de Jurisprudência Predominante com o seguinte teor: "o imposto de transmissão *causa mortis* é calculado sobre o valor de bens na data da avaliação."

Trata-se de decisão acertada e que busca aplicar a justiça fiscal, uma vez que o objetivo da avaliação é justamente estabelecer o valor real do bem que irá servir de base de cálculo do imposto.

Os interessados, inúmeras vezes, não comunicam ao Juízo o óbito em prazo razoável e demoram a elencar os bens que irão compor o monte, fatos estes que, muitas vezes, impedem a averiguação do valor dos bens na data do óbito. Ademais, consagrar a tese de que o valor é o da abertura da sucessão traria prejuízo para a Fazenda Pública em face da instabilidade econômica que sempre rondou nosso país.

Por outro lado há hipóteses em que a avaliação é elaborada e o feito fica paralisado por inúmeros motivos atribuídos à inércia do inventariante ou até mesmo ao acúmulo de demandas no Judiciário, fazendo com que o valor da avaliação fique muito defasado, casos em que, devido ao tempo decorrido, nem mesmo a atualização monetária do valor seria capaz de refletir o valor de mercado do bem. É possível vislumbrarmos tal hipótese em passado recente em virtude dos sucessivos planos econômicos que assolaram nosso país nas últimas décadas, inclusive, com a alteração da moeda.

Em tais hipóteses, o Juízo, por medida de justiça e devido ao interesse público que legitima a tributação, deverá determinar que se proceda uma nova avaliação em sintonia com a realidade do momento.

A mesma atitude deve ser tomada na hipótese do cálculo ter sido efetivado, e, com o decurso do lapso temporal, o valor apurado, ainda que corrigido monetariamente na esfera administrativa a teor do que autoriza o artigo 24 da Lei nº 1.427/89, tornar-se irrisório, por culpa do inventariante ou do próprio Judiciário, mesmo com a aplicação da penalidade prevista no artigo 20, inciso I, do mesmo diploma.

A revisibilidade do lançamento não é algo estranho ao direito pátrio, estando autorizada pelo artigo 145, incisos I/III, do CTN, merecendo uma especial interpretação diante da hipótese acima narrada, a fim de não se prejudicar a Fazenda Pública e, por via oblíqua, toda a coletividade que depende das verbas provenientes da receita tributária para se beneficiar dos serviços públicos.

Nunca é demais frisar que, inúmeras vezes, tal fato somente será possível se adotarmos a posição peculiar acerca da decadência do imposto *causa mortis* acima defendida.[67]

Este tem sido o entendimento do egrégio Supremo Tribunal Federal. Confira-se a seguinte ementa:

> TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO 'CAUSA MORTIS'. REAVALIAÇÃO DO IMÓVEL EM INVENTÁRIO. 'COISA JULGADA'.
>
> Não é de considerar-se a alegação, posta no extraordinário, de ter havido maltrato à 'coisa julgada', em relação à sentença de julgamento do cálculo se, a respeito, não houve o necessário prequestionamento (Súmulas 282 e 356). O mesmo de dizer-se no tocante à alegada violação dos arts. 142 e 145 do CTN. No referente ao art. 7º, da Lei nº 4.357/64, não diz tal preceito legal com a questão em debate, pois trata ela de correção monetária incidente nos débitos fiscais e, no

67 Ver item 3.10.

caso, a discussão gira sobre nova avaliação do imóvel, quando, pelo decurso do tempo, a anterior se mostrar desatualizada ante os índices de correção monetária. Não é, por último, de ter-se como malferido o art. 1.010 do CPC se é certo *que a jurisprudência do STF já tem admitido a possibilidade de nova avaliação, em casos excepcionais, não tendo como exaustivas as hipóteses previstas nos incisos I e II daquele dispositivo da lei processual* (RE 101.622-1-RJ, *in* DJ de 4.5.83, pág. 6682 e RE 92010-PR *in* RTJ 92/937, ambos da 1ª Turma) (STF, RE 103281-RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Aldir Passarinho, julgamento em 15.02.1985). (grifos nossos)

2.12.4. Doação da Meação

Outra situação que freqüentemente ocorre nos feitos sucessórios é a intenção da meeira doar sua meação para os herdeiros do *de cujus*.

Duas considerações relativas ao Direito Privado devem ser feitas: a) a doação universal, ou seja, a doação de todos os bens sem reserva de parte ou renda suficiente para a subsistência do doador, é nula de pleno direito (artigo 548 do CC); b) a doação dos pais aos filhos importa em adiantamento de legítima (artigo 544 do CC).

Com efeito, é lícito à meeira, nos autos do inventário, efetuar a doação de sua meação, desde que reserve parte dos bens ou renda suficiente para a sua subsistência, ou até mesmo de parte desta aos herdeiros do *de cujus*, que também viriam a ser futuros herdeiros desta, como é o caso de filhos de ambos.

Logo, se na apresentação do esboço de partilha amigável, a meação não for respeitada, ou seja, se a meeira não for contemplada com a metade de todos os bens a que fazia *jus*, entender-se-á que esta efetuou doação para aquele

herdeiro que recebeu mais do que o quinhão hereditário a que tinha direito.

Com efeito, além do imposto *causa mortis* relativo à sucessão do *de cujus*, haverá a incidência do imposto de doação incidente sobre a meação ou parcela desta que a meeira recebeu a menor.

Por outro lado, importando a doação em adiantamento de legítima, deverá esta ser trazida à colação em um futuro processo de inventário em decorrência do óbito da meeira (art. 2.002, do CC).

Para as sucessões abertas ao tempo do CC/1916, a ordem de vocação hereditária era regida pelo artigo 1.603, segundo a qual o cônjuge sobrevivente somente seria considerado herdeiro do *de cujus* em caso de inexistência de descendentes e de ascendentes. Note-se que cônjuge herdeiro não significa a mesma coisa que cônjuge meeiro. Meação é instituto de Direito de Família (aspecto patrimonial de bens no casamento), enquanto que a herança é um instituto de Direito das Sucessões, razão pela qual tais conceitos não podem ser confundidos. Neste sentido, ainda na vigência do antigo Código, as advertências de JOSÉ MARIA LEONI LOPES:[68]

> Não se deve confundir o regime matrimonial de bens com o direito sucessório do cônjuge sobrevivente. São institutos diversos. O regime matrimonial de bens pertence ao Direito de Família, como se verifica facilmente do art. 256 e seguintes do Código Civil, enquanto o direito sucessório do cônjuge sobrevivente é matéria de Direito das Sucessões, que encontra sede nos arts. 1.603 e 1.611 e seus parágrafos do Código Civil, além de outros.

68 *In Alimentos e Sucessão no Casamento e na União Estável*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001, p. 184.

Portanto, é de grande impropriedade, à pergunta sobre se o cônjuge é herdeiro, a resposta de que ele é meeiro. A uma, porque, como já dito, está-se confundindo instituto de Direito de Família com instituto de Direito Sucessório. A duas, porque o cônjuge pode não ser meeiro, em virtude do regime matrimonial de bens adotado e nem por isso deixará de ser herdeiro.

Com efeito, nos casos em que o cônjuge for herdeiro, haverá a incidência do imposto *causa mortis*. Por outro lado, sobre a meação não haverá incidência do citado tributo, não havendo que se falar em transferência de propriedade, uma vez que o cônjuge meeiro já era proprietário da meação antes do falecimento de seu cônjuge.

O novo Código Civil inovou no que concerne à ordem de vocação hereditária, conforme se constata da leitura do art. 1.829, *in verbis*:

> Art. 1.829. A sucessão legítima defere-se na ordem seguinte:
>
> I – *aos descendentes*, em concorrência com o cônjuge sobrevivente, salvo *se casado este com o falecido no regime da comunhão universal, ou no da separação obrigatória de bens (artigo 1640, parágrafo único); ou se no regime da comunhão parcial, o autor da herança não houver deixado bens particulares*;
>
> II – *aos descendentes* em concorrência com *o cônjuge*;
>
> III – *ao cônjuge sobrevivente*;
>
> IV – aos colaterais". (grifos nossos)

O citado diploma legal também elevou o cônjuge sobrevivente à categoria dos herdeiros necessários, nos termos dos artigos 1.845 e 1.846:

Art. 1.845. São *herdeiros necessários* os descendentes, os ascendentes e *o cônjuge*.

Art. 1.846. Pertence aos herdeiros necessários, de pleno direito, a metade dos bens da herança, constituindo a legítima.

Duas reflexões devem ser feitas acerca dos dispositivos legais acima transcritos.

A primeira é que o cônjuge sobrevivente pode herdar juntamente com os descendentes, salvo nas hipóteses previstas na 2ª parte, do inciso I, do art. 1.829, do CC, bem como juntamente com os ascendentes, ou até mesmo sozinho no caso de inexistência de descendentes e ascendentes sucessíveis.

A segunda é que o cônjuge herdeiro foi erigido à categoria de herdeiro necessário pelo art. 1.845 do CC, limitando o poder de testar à parte disponível em caso de sucessão de descendentes, ascendentes e cônjuge herdeiro.

Com efeito, da mesma forma que no regime anterior, quando o cônjuge ostentar a natureza de herdeiro, haverá a incidência do imposto *causa mortis*, cabendo ressaltar que este não poderá incidir sobre a meação a que este faz *jus*.

O que devemos destacar com relação à incidência do ITCMD é que a correta aplicação dos citados dispositivos deve ser fiscalizada pela Fazenda Pública Estadual a fim de se arrecadar corretamente o imposto de doação. Em outras palavras, suponhamos que, em uma das hipóteses em que o cônjuge ostente a natureza de sucessor, tal qualidade não seja resguardada no esboço de partilha. Caso o esboço conte com a anuência do cônjuge supérstite, tal fato deverá ser interpretado como um recebimento da herança seguido de uma doação para os herdeiros contemplados na partilha, havendo, portanto, a incidência do imposto de doação. A citada hipótese pode ocorrer, por exemplo, no

caso de duas pessoas casadas pelo regime da comunhão parcial em que o *de cujus*, além dos bens comuns, possuía um bem particular adquirido antes do casamento (art. 1.829, I, *in fine*, do CC, *a contrário senso*).

Para evitar qualquer dúvida sobre a possibilidade de tributação do imposto de doação em decorrência da desproporcionalidade dos quinhões (incluída nestes a meação), foi editada pelo legislador fluminense a Lei nº 3.515/00, que acrescentou o inciso IV, ao art. 1º, da Lei 1.427/89,[69] estabelecendo, sem sombra de dúvida, que "a aquisição de bem ou direito em excesso pelo herdeiro ou cônjuge meeiro, na partilha, em sucessão *causa mortis* ou em dissolução de sociedade conjugal" é fato gerador do imposto de doação.

Frise-se que a Lei nº 3.515/00 não criou um novo fato gerador, pois o fato gerador por ela explicitado já se enquadrava perfeitamente na definição genérica das "transmissões" preceituadas nos incisos I, II e III, do art. 1º, da Lei 1.427/89. Em conseqüência, não há que se falar na inexistência anterior da citada hipótese de incidência, tampouco na necessidade de espera do exercício seguinte para a sua tributação para que esta fique em sintonia com o princípio constitucional da anterioridade.

O objetivo do citado diploma legal foi deixar bem claro que a aquisição de bem ou direito em excesso era considerada fato gerador do imposto de doação, destacando esta espécie de transmissão para se afastar qualquer dúvida que por ventura pudesse surgir.

---

69 Da mesma forma as Leis Mineira (art. 1º, IV, da Lei nº 14.941/03) e Paulista (art. 1º, § 5º, da Lei nº 10.705/00), que estabelece que: "Estão compreendidos na incidência do imposto os bens que, na divisão patrimonial comum, na partilha ou adjudicação, forem atribuídos a um dos cônjuges, a um dos sobreviventes, ou a qualquer herdeiro, acima da respectiva meação ou quinhão."

2.12.5. Inteligência do Verbete nº 377 da Súmula do STF

Questão interessante e que pode suscitar dúvida acerca da incidência ou não do imposto *causa mortis* é a relativa ao teor do Enunciado ou Verbete nº 377 da Súmula do Supremo Tribunal Federal que dispõe que "no regime da separação legal de bens, comunicam-se os adquiridos na constância do casamento".

Havendo comunicação de bens durante o regime matrimonial de bens não há que se falar em tributação no inventário, uma vez que a jurisprudência pátria equiparou os efeitos patrimoniais do casamento onde vigora o regime legal (comunhão parcial) e o regime da separação legal de bens.

Ocorre que existem dois regimes que podem ser denominados como regimes da separação de bens, quais sejam: o regime da separação de bens *convencional* e o regime da separação de bens *legal* ou também chamado de *obrigatório*.

O regime da separação de bens convencional é implementado através de um pacto antenupcial (artigos 1.653 a 1.657 do CC) e tem sua disciplina nos artigos 1.687 e 1.688 do CC. Em tal regime há uma perfeita separação dos patrimônios de cada cônjuge, não havendo que se falar na existência de meação.

Por outro lado, existe o regime da separação de bens legal, também chamado de obrigatório, previsto no artigo 1.641 do CC, e que recebe tal denominação por ser uma imposição da lei, ao contrário do da separação convencional que deriva da vontade das partes.

Algumas injustiças surgiam em decorrência da imposição do regime da separação legal, uma vez que a não-comunicação dos bens durante tal regime acabava por prejudicar um dos cônjuges, uma vez que se afastava a presunção de contribuição comum para a aquisição de patrimônio adquirido na constância do casamento.

O objetivo da lei não era prejudicar nenhum dos cônjuges e sim evitar a confusão patrimonial em virtude de partilha de bens de casamento anterior ainda não efetivada, de sucessão do(a) viúvo(a) ainda não ultimada, bem como de proteção ao patrimônio adquirido durante toda uma vida por uma pessoa com uma idade já avançada.

Porém, situações existiam em que era evidente a existência de um patrimônio comum, adquirido durante a constância do casamento, e que não se comunicaria ao outro cônjuge pelo simples motivo de que havia uma vedação legal. Com efeito, o dispositivo que havia sido criado objetivando a proteção de um dos cônjuges acabava por prejudicar o outro no momento da sucessão.

O Supremo Tribunal Federal, para corrigir este problema da separação legal de bens, firmou o entendimento consagrado no Verbete nº 377 de sua Súmula de Jurisprudência Predominante. Assim, os bens adquiridos na constância do casamento onde vigora o regime da separação *legal* de bens iriam se comunicar. Em outras palavras, os efeitos patrimoniais do casamento onde vigora o regime da *separação legal* foram equiparados aos do regime legal de bens, também conhecido como regime da comunhão parcial.

Tal entendimento traz conseqüências práticas para a incidência ou não do imposto *causa mortis*, senão vejamos.

Como no regime da separação convencional não há comunicação de aqüestos, fatalmente, quando ocorrer a sucessão de um dos cônjuges não poderemos falar na existência de meação. Por outro lado, diante da inteligência do Verbete nº 377 do STF, tal fato não ocorrerá quando o regime da separação for o legal ou obrigatório, uma vez que neste existirá meação, razão pela qual esta parte não irá compor a base de cálculo do ITCMD.

Neste sentido, confira-se a seguinte ementa:

> INVENTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS (*CAUSA MORTIS*). SÚMULA 377, DO STF.
>
> Agravo de Instrumento. Inventário. Decisão que determinou a incidência do imposto estadual (ITD) sobre a sucessão a que tem direito o cônjuge supérstite. Configurado, na espécie em tela, o direito do Agravante à meação, ainda que seja o seu regime de casamento o da *separação legal de bens*, por força do Verbete Sumular 377 do STF. Provimento do Recurso" (TJ/RJ. 8ª CC. AI 2002.002.07580. Rel. Des. Odete Knaack de Souza. Julgamento em 11.02.2003). (grifei)

Tal entendimento, com o advento do novo Código Civil, fica claro diante da inteligência do disposto no inciso I, do artigo 1.829, que exclui de seu âmbito de incidência o cônjuge supérstite casado pelo regime da separação obrigatória ou legal de bens, por considerar que este possui meação, diante do entendimento já sedimentado pelo Verbete nº 377 do STF.

Isto, pois tal dispositivo só inclui o cônjuge como herdeiro em concorrência com os descendentes nos casos em que aquele não tem meação, uma vez que a sua segunda parte exclui todos os cônjuges que têm meação. Confira-se, neste sentido, CARLOS ROBERTO GONÇALVES:[70]

> O Código Civil de 2002 trouxe importante modificação na ordem de vocação hereditária, incluindo o cônjuge como herdeiro necessário, concorrendo com

70 *In*, *Direito das Sucessões*, volume 4 (coleção Sinopses Jurídicas). 6ª ed. – atualizada de acordo com o novo Código Civil (Lei nº 10.406, de 10/01/2002). São Paulo: Saraiva, 2003, pp. 27-28.

os descendentes e ascendentes, e não mais sendo excluído por estas classes. O cônjuge sobrevivente permanece em terceiro lugar na referida ordem, mas passa a concorrer em igualdade de condições com os descendentes do falecido, *salvo quando já tenha direito à meação em face do regime de bens do casamento.* (grifos nossos)

Muito embora no artigo 1.829, inciso I, exista uma referência ao artigo 1.640, parágrafo único, a doutrina mais abalizada tem firmado entendimento no sentido de que houve um equívoco na remissão, já que o artigo quis fazer referência ao artigo 1.641 e não ao artigo 1640, parágrafo único, ambos do CC. Neste sentido LUIZ PAULO VIEIRA DE CARVALHO:[71]

"No inciso I deste artigo, o legislador cometeu um engano: a remissão deve ser ao art. 1.641, do mesmo diploma, pois é nele onde estão dispostas as causas de separação legal obrigatória de bens (incisos I, II e III), equívoco a ser corrigido pelo Projeto de Lei nº 6.920/2002, em tramitação, que se propõe a aperfeiçoar o novo Código Civil".

Por fim, concluímos que há que se fazer uma distinção entre o regime da separação legal (ou obrigatória) de bens e o da separação convencional para fins de averiguação da base de cálculo do ITCMD, uma vez que somente no primeiro regime há que se falar na comunicação de bens nos termos do Verbete nº 377 do STF, razão pela qual somente neste regime poderemos excluir a meação relativa aos bens

---

71 *In* "O novo Código Civil – Sucessões Lei 10.406 de 10 de janeiro de 2002 – A nova ordem de vocação hereditária". *Revista de Direito do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro* nº 57. Rio de Janeiro: Espaço Jurídico, 2003, p. 44.

adquiridos durante a constância do casamento da base de cálculo do ITCMD.

2.12.6. A Questão da União Estável e a Tributação do ITCMD

Tormentosa questão que deve ser objeto de profundas controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais é a relativa aos direitos sucessórios entre os companheiros, diante da forma como esta foi disciplinada no artigo 1.790 do CC.

A Constituição da República (artigo 226, § 6º), visando afastar o sentido pejorativo que a expressão concubinato gozava no seio social, passou a denominá-la União Estável e a reconhecê-la como espécie de família.

Depois surgiram as Leis nºs 8.971/94 e 9.278/96 disciplinando o tema, sendo certo que as mesmas foram fruto de intensas discussões no âmbito jurídico.

Surge, em 10 de janeiro de 2002, o novo Código Civil regulando a matéria e consagrando um tratamento diferenciado entre a(o) companheira(o) e o cônjuge em termos sucessórios.

Mesmo antes da entrada em vigor do Código Civil, inúmeras vozes surgiram para criticar a forma como este estava regulando a sucessão da companheira.

Entendemos que a razão está com aqueles que defendem a inconstitucionalidade do dispositivo (artigo 1.790 do CC), uma vez que impõe tratamento desigual para pessoas que se encontram em situações equivalentes, havendo, portanto, uma desobediência ao princípio da isonomia (artigo 5º, inciso I, c.c. artigo 226, § 6º, da Constituição da República), uma vez que esta deve ser vista do ponto de vista material.

Com efeito, não há razão para discriminar os companheiros em relação aos cônjuges, razão pela qual devemos, portanto, aplicar, analogicamente, os dispositivos, que regulam a sucessão dos cônjuges, para os primeiros.

Cabe aqui trazer a colação as palavras de LUIZ PAULO VIEIRA DE CARVALHO,[72] que vislumbra duas inconstitucionalidades no artigo 1.790 por violação da isonomia, uma vez que vislumbra não só desigualdades favorecendo os cônjuges, mas também, em certas hipóteses, algumas desigualdades favorecendo os companheiros:

> No *caput* deste art. 1.790, o legislador estaria cometendo, no meu entender, ao menos duas inconstitucionalidades. A primeira delas, ao discriminar o companheiro e/ou companheira na união estável quanto aos direitos sucessórios, comparativamente, em relação ao cônjuge sobrevivente, ferindo o princípio da igualdade, pois a família de qualquer natureza deve ter idêntica proteção constitucional, com simetria de direitos (arts. 1º, inc. III e 5º, *caput*, e inciso XXX, c/c art. 226, *caput* e § 3º, 1ª parte da Constituição Federal), sabendo-se que o cônjuge recolhe seu quinhão sobre todos os bens integrantes do acervo hereditário adquiridos onerosamente ou não. (*omissis*)
>
> A posição do novo Código Civil está clara nos termos do artigo 1.725. (*omissis*)
>
> Assim, além da meação nos aqüestos, mesmo se não existirem bens particulares deixados pelo falecido, a companheira concorrerá à herança com os descendentes do morto. Porém, se houver casamento pelo regime da comunhão parcial e só existirem aqüestos compondo a herança, o cônjuge sobrevivente, em havendo descendentes, não concorrerá. *Idem* se o regime for o da comunhão universal ou separação obrigatória.

72 *Op. cit.*, pp. 52-60.

Neste ponto, portanto, estampa-se a segunda inconstitucionalidade: a lei estaria conferindo mais direitos à companheira do que à pessoa casada, o que não é possível devido à igualdade jurídica entre ambas.

Somando-se a esses dois argumentos, entendemos também ser plenamente aplicável o princípio da vedação de retrocesso, uma vez que a inteligência do artigo 2º, inciso III, da Lei nº 8.971/94, já havia, de certa forma, equiparado o companheiro e o cônjuge a título de sucessão, não estando, portanto, o legislador ordinário autorizado a efetivar um retrocesso neste aspecto.

Diante de tais discussões e da inexistência de jurisprudência firme em um determinado sentido, somos que a melhor posição é aquela que dá tratamento equivalente para a sucessão dos companheiros e dos cônjuges, devendo, portanto, o ITCMD ser calculado para o companheiro da mesma forma como ele é calculado para o cônjuge, inclusive com o desconto da meação, aplicando-se, analogicamente, o artigo 1.839 do CC, a teor do que já vinha sendo feito pela jurisprudência pátria antes do advento do novo Código Civil, sob pena de violação aos princípios da isonomia e da vedação de retrocesso.

Com efeito, é digna de elogios a Legislação Mineira (Lei nº 14.941/03) que, em seu artigo 1º, inciso IV, dá tratamento semelhante à partilha de bens em decorrência da dissolução de casamento e de união estável para fins de tributação do ITCMD, *in verbis*:

> V – Na ação de separação judicial ou de divórcio e *na partilha de bens na união estável*, incidindo o imposto apenas sobre o montante que exceder à meação. (grifos nossos)

2.12.7. Cessões de Direitos Hereditários

Outra situação que geralmente ocorre é a cessão dos direitos hereditários e também da meação, em sede de procedimentos sucessórios, antes mesmo de efetivada a partilha.

Como já aduzido, a sucessão opera-se com a morte do *de cujus* ("*droit de saisine*"), porém, neste primeiro momento a herança é ilíquida, razão pela qual se deve fazer o inventário dos bens para a liquidação da herança e individualização da cota-parte de cada herdeiro, bem como da meação. Não é por outro motivo que o termo inventário deriva do verbo *invenire* que significa "achar", "encontrar". O inventário é, pois, o meio técnico para anotar e registrar os bens que forem encontrados como pertencentes ao *de cujus*, para que, por fim, possam ser atribuídos aos seus herdeiros nas exatas proporções de seus quinhões hereditários.

Enquanto não forem apurados e efetivada a partilha dos bens pertencentes ao monte, a herança permanece em um estado de indivisão, razão pela qual se considera que todos os herdeiros têm direito a uma quota-parte ideal do conjunto dos bens da herança.

Por tal motivo é admitida pelo Direito pátrio a cessão de direitos hereditários, onde o herdeiro ou legatário (denominado cedente) cede seus direitos hereditários à cessionário, que se sub-roga nos seus direitos hereditários nos autos do procedimento sucessório.

Neste sentido, CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA:[73]

> Enquanto permanecer o estado de indivisão, todos os herdeiros têm direito a uma quota-parte ideal no conjunto de bens da herança. *Ao herdeiro é reconhecida então a faculdade de transferir a um estranho*

73 *Op. cit.*, p. 273.

> *o seu quinhão hereditário, independentemente de estar concluído o inventário*. Antes mesmo da abertura deste, é lícita a cessão da herança. O que de todo se veda é que se efetue antes da abertura da sucessão (*omissis*).
>
> Uma vez operada regularmente, seja *a título oneroso, seja a título gratuito, o cessionário sub-roga-se totalmente nos direitos do cedente, passando a ocupar o seu lugar na sucessão do de cuius*. Com ele passa a correr o inventário, como se fora o próprio herdeiro. *Poderá* aceitar a herança, falar no processo, intentar as ações do herdeiro em defesa do acervo, ou na sua própria, *ser incluído na partilha, receber o pagamento que nesta lhe caiba, adjudicar bens*, e, no caso de não ser contemplado com o título hereditário, propor a competente ação de petição de herança. A validade da cessão da herança está subordinada aos requisitos subjetivos, objetivos e formais de todo negócio jurídico. (grifos nossos)

O contrato de cessão de direito hereditário, ante o estado de indivisão da herança, é um contrato aleatório, sendo considerado eficaz, quaisquer que sejam os valores apurados na partilha, razão pela qual não pode ser desfeito se o cessionário vier a apurar um valor menor do que esperava, ante o risco (álea) desta espécie de negócio jurídico.

Por outro lado ele pode se dar a título oneroso ou gratuito. Sendo a título gratuito, haverá a incidência do imposto de doação estadual em virtude da ocorrência de transferência gratuita de bens ou de direitos. Sendo a título oneroso, poderá haver a incidência do ITBI municipal, sendo, também, pertinente aqui a possibilidade de interpretações diversas, abordadas na análise do interesse fazendário no esboço de partilha, a que se submete o artigo 156, inciso II, da Constituição da República.

Neste sentido a jurisprudência do egrégio Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro com relação às cessões onerosas e gratuitas:

> INVENTÁRIO. CESSÃO DE DIREITOS.
> A cessão de direitos no inventário concernente ao único bem imóvel deixado pelo inventariado equivale à alienação e está sujeita pela transmissão ao pagamento do tributo (TJRJ. 6ª CC. AI nº 158.623-1/5, rel. Des. Barbosa Pereira).

> INVENTÁRIO. CESSÃO DE DIREITOS HEREDITÁRIOS GRATUITAMENTE. IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSAO DE BENS IMÓVEIS. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. LEGITIMIDADE. COMPETÊNCIA DO ESTADO. Tributário. Inventário. Recolhimento de Imposto de Transmissão. Agravo de instrumento. Decisão que define como competente para recolhimento do tributo o Estado. *Cessão gratuita entre os herdeiros. Caracterização de doação.* Se não há transmissão onerosa, não se deve falar em torna ou reposição. Recurso ao qual se nega provimento (TJ/RJ. AI nº 2001.002.08690. 2ª CC. Relator Des.Fernando Cabral, julgamento em 20.03.2002).

Cumpre ainda salientar que diante da iliqüidez da herança até a efetivação da partilha, qualquer pedido prematuro de alvará, entendido este como aqueles pedidos feitos antes da apresentação do esboço, deve ser indeferido pelo Juízo, uma vez que a cessão ostenta a natureza jurídica de contrato aleatório, bem como diante do fato de que o cessionário tem o direito de *ser incluído na partilha e receber o pagamento que nesta lhe caiba, adjudicando bens*, mas não de receber antecipadamente qualquer bem que seja, acabando, em caso de deferimento de alvará antes do esboço,

por ficar em uma situação privilegiada em relação aos demais herdeiros.

Tal advertência é importante, pois é muito comum um cessionário se habilitar no inventário e, imediatamente, requerer a expedição de alvará para adjudicação de um determinado bem. Ora, a cessão é permitida e o cessionário terá direitos equivalentes, *mas não maiores*, aos dos herdeiros, porém, conforme advertido acima, tais direitos serão efetivados no momento do esboço de partilha, a fim de que as Fazendas Públicas Estadual e Municipal possam fiscalizar a incidência ou não dos impostos de sua competência.

Outra questão que se coloca é a cessão por parte de um herdeiro de um bem específico do monte como, por exemplo, cedo o apartamento tal que faço jus na herança de meu pai. Ora, a herança é ilíquida, razão pela qual, até a conclusão do inventário, o herdeiro tem ciência de que é possuidor de uma quota-parte do monte, mas ainda não é proprietário deste ou daquele bem.

Ademais, até o final do inventário podem ser apuradas dívidas do *de cujus*, inclusive com as Fazendas Públicas, e não sobrar nem parte daquele bem para o cedente. O mesmo risco pode se dar mesmo que conste como cedentes todos os herdeiros e o meeiro, além da possibilidade de surgir um novo herdeiro ainda não habilitado até aquele momento.

Em conseqüência, por medida de segurança jurídica, os alvarás para adjudicação dos bens cedidos devem ser indeferidos, devendo o cessionário aguardar o momento oportuno para o exercício do seu direito, futuro e incerto ante a natureza aleatória do contrato, de adjudicação do bem, para uma correta fiscalização da incidência tributária na operação de cessão.

Neste sentido a jurisprudência consolidada no egrégio Tribunal de Justiça Fluminense, *in verbis*:

CESSÃO DE DIREITOS HEREDITÁRIOS.

Cessionário deve aguardar a partilha para que, após a prova da inexistência de débitos para com a Fazenda Pública, possa receber o bem objeto de cessão (4ª CC, AI nº 1960/95, Rel. Des. Celso Guedes). (grifos nossos)

INVENTÁRIO. CESSÃO DE DIREITOS HEREDITÁRIOS.

Pretensão do cessionário de haver alvará para celebração de escritura definitiva. Inventário em curso. Não configurando-se obrigação do espólio ou do autor da herança, *descabe a expedição do alvará*, deve o cessionário prosseguir no inventário com vistas a contemplação na futura partilha. Agravo conhecido e desprovido (TJ/RJ. 10ª CC. AI nº 2003.002.21319. Decisão Monocrática Des. Ivan Cury, Registro em 06.02.2004).

2.12.8. Promessas de Compra e Venda

Trata-se de contrato preliminar[74] onde os promitentes compradores e vendedores se comprometem a, no futuro, celebrar o contrato principal de compra e venda. É instrumento hábil para que o promitente vendedor deixe de transferir, imediatamente, a propriedade do imóvel ao promitente comprador, que será imitido na posse do imóvel, só o fazendo no futuro após a quitação de todas as parcelas pactuadas.

---

74 O Novo Código Civil passou a disciplinar expressamente o instituto do contrato preliminar nos artigos 462 a 466. Anteriormente já era admitida expressamente a promessa de compra e venda irretratável, que recebia o nome de compromisso de compra e venda, e que admitia o ajuizamento de ação de adjudicação compulsória, conforme artigo 25 da Lei nº 6.766, de 19/12/1979.

Pode ser que, antes da efetivação da transferência da propriedade, o promitente vendedor venha a falecer, passando ao seu espólio a obrigação de efetivar o contrato de compra e venda.

Ora, para efeito de tributação, duas situações devem ser analisadas: a do falecimento após o recebimento de todas as parcelas e a do falecimento antes do recebimento de todas as parcelas.

No caso de falecimento após o recebimento de todas as parcelas pactuadas, o espólio do promitente vendedor, através de seu inventariante (art. 991, inciso I, do CPC), deverá efetivar o contrato definitivo, transferindo a propriedade do bem para o promitente comprador, após autorização do Juízo.

Neste caso, o bem não irá pertencer ao monte, não havendo que se falar na incidência do ITCMD, uma vez que o de *cujus* já havia recebido, integralmente, o valor do imóvel que passou a integrar o seu patrimônio. Desta forma o ITCMD incidirá sobre os bens adquiridos com aqueles valores e não mais sobre o imóvel que já se incorporou ao patrimônio do promitente comprador.

Situação diversa se dá no caso de falecimento antes do recebimento de todas as parcelas pactuadas. Neste caso o promitente comprador deverá efetuar o pagamento das parcelas não recebidas em vida pelo *de cujus* ao inventariante, sendo certo que o valor de tais parcelas, mas não o do imóvel em sua integralidade, integrarão o monte. Após o pagamento da última parcela, o espólio, através de seu inventariante deverá, com a devida autorização judicial, proceder a transferência da propriedade em nome do *de cujus*. Desta forma o ITCMD incidirá sobre os valores recebidos pelo espólio, que deverão ser indicados nas declarações, bem como sobre os bens adquiridos em vida pelo *de cujus* com os valores por ele recebidos. Da mesma forma, o imóvel objeto do contrato de promessa de compra

e venda não integrará o monte a fim de se evitar uma tributação abusiva do fisco.

Confira-se, neste sentido, o entendimento consubstanciado no Enunciado ou Verbete nº 590 da Súmula de Jurisprudência Predominante do egrégio Supremo Tribunal Federal, ao preceituar que "calcula-se o imposto de transmissão *causa mortis* sobre o saldo credor da promessa de compra e venda de imóvel, no momento da abertura da sucessão do promitente vendedor".

Para que o espólio possa efetivar a transferência da propriedade do bem, faz-se mister a autorização judicial, após a oitiva do representante da Fazenda Estadual que deverá fiscalizar a incidência do ITCMD *in casu*.

Cabe ressaltar que, em qualquer das duas hipóteses haverá também a incidência do ITBI municipal que deverá ser recolhido para a efetivação da transação no momento do registro da transferência, devendo o tabelião do registro geral de imóveis competente fiscalizar o recolhimento, sob pena de responsabilização nos termos do art. 289 da Lei nº 6.015/73.

2.12.9. Processos de Separação e Divórcio

Os processos judiciais de separação e divórcio podem conter, em seu bojo, o requerimento de partilha de bens. Nestes casos, para a efetivação da partilha, será aplicado um procedimento análogo aos procedimentos sucessórios.

Para efeito de tributação, cumpre destacar que, em caso de desproporcionalidade dos quinhões dos cônjuges, haverá a incidência do imposto de doação, em caso de transferência gratuita, ou de ITBI, se a transferência for onerosa e relativa a bem imóvel.

Tal entendimento foi firmado pelo Enunciado ou Verbete da Súmula de Jurisprudência Predominante do egrégio Supremo Tribunal Federal nº 116 segundo o qual

"em desquite, ou inventário, é legítima a cobrança do chamado Imposto de Reposição, quando houver desigualdade dos valores partilhados".

Não foi por outro motivo que o inciso IV, do art. 1º, da Lei nº 1.427/89, acrescentado pelo art. 2º, da Lei nº 3.515/00,[75] elencou como fato gerador do imposto de doação "*a aquisição de bem ou direito em excesso* pelo herdeiro ou cônjuge meeiro, na partilha, em sucessão *causa mortis ou em dissolução de sociedade conjugal*".

Nunca é demais frisar que, conforme já aduzido anteriormente, não obstante a introdução de tal dispositivo pela Lei nº 3.515/00, a tributação do citado fato gerador já vinha sendo feita com base nos fatos genéricos descritos nos incisos I, II e III, do artigo 1º, da Lei nº 1.427/89.

Confira-se, a título de exemplo, os seguintes arestos:

> SEPARAÇÃO JUDICIAL CONSENSUAL. MEAÇÃO DE BENS. ATO GRATUITO. IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS. FATO GERADOR NÃO CONSUMADO. Direito Tributário. I.T.B.I. – Imposto de Transmissão sobre os Bens Imóveis, Consignação em Pagamento. Inventário de Bens em Separação Judicial Consensual. Constituição Federal – art. 156, II, e Lei nº 1.364/88. Transmissão *inter vivos* não onerosa, derivada de separação judicial consensual não se sujeita ao pagamento de imposto municipal. *Constitui fato gerador de tributo estadual incidente sobre parte que excede a meação ideal.* Teoria das propriedades plúrimas parciais afastada do nosso direito. Decisão monocrática de procedência que se mantém. Desprovimento do apelo.

75 No mesmo sentido o artigo 1º, inciso IV, da Lei Mineira (Lei nº 14.941/03) que, conforme já aduzido, prevê o mesmo tratamento para a partilha de bens na dissolução da sociedade conjugal e na união estável.

(TJ/RJ. AC nº 2002.001.14208. 10ª CC. Relator Des. Wany Couto. Julgamento em 26/11/2002) (grifos nossos).

DIVÓRCIO CONSENSUAL. PARTILHA DE BENS. DOAÇÃO. IMPOSTO DE REPOSIÇÃO. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO. NEGADO PROVIMENTO.

Divórcio Consensual. Partilha de bens. Meação do varão partilhada ao cônjuge mulher. Incidência do tributo. Se o imóvel pertencia ao casal e se a metade do bem foi gratuitamente transferido à Agravante, *caracterizada se acha a hipótese de doação*, quando também incide o imposto de reposição. Recurso Improvido (TJ/RJ. AI nº 2002.002.07042. 17ª CC. Relator Des. Caetano Fonseca Costa, julgamento em 24/09/2002). (grifos nossos)

Questão interessante que se coloca é sobre a forma como será averiguada a base de cálculo do imposto de doação nestes procedimentos. Alguns juízes determinam a avaliação do monte, aplicando-se analogicamente o rito comum do procedimento de inventário-partilha, já outros entendem que, por questão de celeridade processual, deve ser utilizado o procedimento do arrolamento sumário, aplicando-se, analogicamente, os artigos 1.031, § 1º, e 1.034, § 2º, ambos do CPC.

Entendemos que o segundo entendimento deve prevalecer em virtude da tendência processual moderna de celeridade processual, consagrada nos recentes movimentos de reforma do CPC.[76]

Confira-se, neste sentido, a título de exemplo o seguinte aresto:

---

76 Sobre os movimentos de reforma remetemos à seguinte obra: DINAMARCO, Cândido Rangel. *A Reforma da Reforma*. São Paulo: Malheiros, 2002, 4ª edição.

"DIVÓRCIO CONSENSUAL. PARTILHA DE BENS HOMOLOGADA POR SENTENÇA. DESNECESSÁRIO POSTERIOR INVENTÁRIO PARA A EXECUÇÃO DA PARTILHA.

Procede-se da mesma forma como no arrolamento para recolhimento da taxa judiciária e do imposto de transmissão, aplicando-se analogicamente, o art. 1.034, parágrafos 1º e 2º, do Código de Processo Civil" (TJ-RJ – AI nº 1993.002.00904. 1ª CC. Relator Des. Pedro Américo R. Gonçalves. Julgado em 25/11/1993). (grifos nossos)

Com efeito, procedendo-se desta forma, o lançamento dar-se-á na esfera administrativa, podendo os interessados efetuar a avaliação contraditória em sede administrativa e/ou judicial em caso de discordância, dando uma maior celeridade processual à divisão do patrimônio.

2.12.10. ITCMD e Progressividade

Tema que merece ser abordado é o relativo à progressividade do ITCMD.

Durante o processo legislativo de tramitação do projeto que culminou na Ementa Constitucional nº 42, informalmente denominada reforma tributária, após longos anos de esquecimento, o imposto *causa mortis* chegou aos noticiários em virtude de uma discussão travada entre os parlamentares sobre a necessidade de se alterar o corpo constitucional, no artigo 155, inciso I, e seu § 1º, da Constituição da República, a fim de se possibilitar a tributação progressiva do ITCMD.

Somos do entendimento de que tal mudança é desnecessária, uma vez que o sistema constitucional já possibilita a tributação progressiva do imposto *causa mortis*, ainda que de forma bem limitada diante do patamar máximo de

8% (oito por cento) fixado pelo Senado Federal através da Resolução nº 9, de 05 de maio de 1992, em atendimento ao preceituado no inciso IV, do § 1º, do artigo 155, da Constituição da República.

Ab initio, cumpre salientar que, corroborando com este entendimento, estados como São Paulo[77] e Minas Gerais,[78] por exemplo, já tributam o ITCMD de forma progressiva.

A Constituição da República, no § 1º, do artigo 145, consagra o Princípio da Capacidade Contributiva ao estabelecer que "sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (*omissis*)". Trata-se de princípio abstrato ligado à idéia de justiça fiscal distributiva, funcionando como um critério justo para a repartição da carga tributária no Estado Fiscal.

O entendimento predominante na doutrina pátria é no sentido de que a expressão "sempre que possível" significa que "os impostos deverão ter, obrigatoriamente, caráter pessoal e ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, salvo se, por natureza, isso for impossível (...)".[79]

KLAUS TIPKE e DOUGLAS YAMASHITA[80] lecionam que o princípio da capacidade contributiva vale para todos os impostos de finalidade fiscal, aduzindo:

---

77 Ver artigo 16 da Lei Paulista nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000, que prevê as alíquotas de 2,5% (dois e meio por cento), caso o monte seja até 12.000 (doze mil) UFESPs, e de 4% (quatro por cento), caso o monte seja superior àquele limite.

78 Ver artigo 10, da Lei Mineira nº 14.941, de 29 de dezembro de 2003, que prevê alíquotas progressivas de 2% (dois por cento) até o máximo de 7% (sete por cento).

79 Entendimento firmado em conclusão unânime no XIV Simpósio Nacional de Direito Tributário, *apud*, TIPKE, Klaus & YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 59.

80 TIPKE, Klaus & YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 32.

> *O princípio da capacidade contributiva vale para todos os impostos que precipuamente servem à finalidade fiscal*, independentemente da técnica de tributação. Ele vale tanto para os impostos diretos como para os indiretos. Dessa maneira, o princípio da capacidade contributiva cuida da unidade do ordenamento jurídico tributário. (grifos nossos)

Não obstante se tratar de um princípio abstrato, a doutrina é uníssona que tal princípio deve ser implementado através da implementação de seus subprincípios, quais sejam: a) progressividade, segundo o qual o imposto deve ser cobrado por alíquotas maiores na medida em que se aumenta a base de cálculo; b) proporcionalidade, segundo o qual a alíquota permanece invariável, o que acarreta uma maior tributação na medida em que temos um aumento da base de cálculo do imposto; c) personalisação, segundo o qual, nos impostos pessoais, deve-se levar em consideração a capacidade econômica da pessoa do contribuinte; e d) seletividade, segundo o qual, nos impostos reais, a carga tributária deve incidir na mão inversa da essencialidade do produto.

No imposto *causa mortis*, que é um imposto de natureza fiscal, é possível a graduação segundo a capacidade contributiva de seus contribuintes, levando-se em consideração a pessoa do contribuinte, fazendo, por exemplo, distinção de alíquotas na medida que se aumenta a distância hereditária entre o de *cujus* e seus sucessores, razão pela qual deve-se aplicar o Princípio da Capacidade contributiva, através da utilização de seus subprincípios, entre eles o da progressividade, adotado pelas legislações Paulista e Mineira, que estabeleceu alíquotas diferenciadas à medida que se aumenta a base de cálculo, e o da proporcionalidade, adotado pela legislação flu-

minense[81] que estabeleceu alíquota única de 4% (quatro por cento).

Em outras palavras, o Princípio da Capacidade Contributiva é efetivado pela aplicação de algum de seus subprincípios. Não é por outro motivo que KLAUS TIPKE e DOUGLAS YAMASHITA[82] concluem que o Princípio da Capacidade Contributiva permite alíquotas progressivas, mas não as exige, afirmando que:

> O Princípio da Capacidade Contributiva exige uma base de cálculo adequada. Não se deduz dele que a alíquota deva ser progressiva. Contudo a alíquota progressiva é compatível com o princípio da capacidade contributiva. Pelo menos sua admissibilidade resulta do Princípio do Estado Social.

Tanto o imposto *causa mortis* quanto o imposto de renda refletem acréscimos patrimoniais. O primeiro, em decorrência de uma sucessão gratuita, e o segundo, na maioria das vezes, advindo do trabalho e esforço do contribuinte. Ora, no que concerne ao imposto de renda, nem se discute acerca da impossibilidade de instituição de alíquotas progressivas. Qual a razão, então, de questionar a sua aplicação no imposto *causa mortis*, já que neste também reflete aumento patrimonial, porém, sem sacrifício do sucessor?

KLAUS TIPKE,[83] reconhecendo a aplicação da progressividade no imposto sobre heranças, explica que os impostos *causa mortis* e de renda poderiam estar juntos, porém, a maioria dos países adota o modelo da separação dos cita-

---

81 Ver art. 17 da Lei do Estado do Rio de Janeiro nº 1.427/89, com redação determinada pelo artigo 1º, da Lei nº 3.515/2000.

82 *Op. cit.*, p. 35.

83 *Op. cit.*, p. 88.

dos impostos para facilitar a arrecadação e efetivação de justiça fiscal em sua arrecadação:

> Por um lado, heranças e doações ocorrem não correntemente, não freqüentemente. Se acrescentássemos heranças e doações aos rendimentos correntes e assim os tratássemos, então resultaria uma alíquota desvirtuadamente maior, situada muito acima da alíquota para rendimentos médios. Seguramente poder-se-ia aplicar uma alíquota reduzida, mas qual? Por outro lado, *o direito do imposto sobre heranças considera na progressividade a relação de parentesco. Ele concede além disso isenções e faixas de isenção. Se quiséssemos instalar os dispositivos da lei do imposto sobre heranças na lei do imposto de renda. Até onde sei, no mundo inteiro a lei do imposto sobre heranças é separada da lei do imposto de renda por causa de suas peculiaridades.* (grifos nossos)

Com efeito, é muito comum a opção pela progressividade no Direito comparado, além da utilização de alíquotas máximas bem maiores do que a fixada pelo Senado Federal, podendo citar como exemplo países como os Estados Unidos, Inglaterra, Alemanha, França e Itália.[84]

Sobre o tema cumpre reproduzir a crítica formulada por RICARDO LOBO TORRES[85] acerca da Resolução nº 9, do Senado Federal, que padeceu de inconstitucionalidade parcial ao restringir a progressividade do ITCMD:

> A alíquota máxima do imposto será fixada pelo senado federal (art. 155, § 1º, IV), pela Resolução nº 9,

---

84 Sobre o tema remetemos o leitor à análise dos quadros comparativos elaborados pela Professora Misabel Abreu Machado Derzi, atualizadora da obra clássica "Direito Tributário Brasileiro", do Professor Aliomar Baleeiro, 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, pp. 262-265.

85 *Op. cit.*, p. 330.

de 5.5.92, aquela Casa do Congresso Nacional resolveu elevá-la para 85. Mas o art. 2º da citada Resolução disse que 'as alíquotas dos impostos, fixadas pela lei estadual, poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber, nos termos da Constituição Federal'. *A norma estabelecida pelo Senado exibe algumas inconstitucionalidades:* desbordou da competência atribuída pela CF, que restringe à fixação do teto da alíquota, não se estendendo à definição de princípios constitucionais, máxime o da progressividade; desrespeitou o princípio da personalização (art. 145 da CF), ao restringir a progressividade ao valor do quinhão, desconhecendo a posição pessoal do herdeiro na linha hereditária; discriminou entre herdeiros os legatários e donatários, reservando àqueles a incidência progressiva. *Sob o aspecto prático, quase inviabilizou a progressividade, insuscetível de justa aplicação em patamar tão baixo (8%), quando se sabe que em alguns países as alíquotas máximas, para quinhões de valor elevado, se situam entre 35% (para filhos) e 70% (para legatários).* (grifos nossos)

Por fim, corroborando com o entendimento de que o imposto *causa mortis* é campo justo para a aplicação de alíquotas progressivas, arremata o citado mestre:[86]

O imposto causa mortis, incidindo sobre o incremento do patrimônio de herdeiros e legatários sem qualquer esforço ou trabalho deles, denota excelente índice de capacidade contributiva e extraordinária aptidão para promover a justiça social, pelo que se deve afinar simultaneamente com os subprincípios da *<u>progressividade</u>*, que recomenda a elevação das alíquotas

86 *Op. cit.*, pp. 330-331.

na medida em que aumentar o bolo tributável, e da personalização, que se expressa pelo agravamento da tributação de acordo com o afastamento entre herdeiro e *de cujus* na linha de sucessão. (grifos nossos)

Com efeito, a interpretação de que o ITCMD pode ser progressivo está em sintonia com os princípios constitucionais pátrios, ficando a adoção ou não de tal princípio subordinada ao juízo de conveniência e oportunidade do legislador local.

2.12.11. ITCMD X IR e a Inconstitucionalidade do Artigo 23 da Lei nº 9.532/97

Outro assunto relevante é o da impossibilidade de tributação do Imposto de Renda sobre os bens adquiridos de forma gratuita por sucessão, seja esta *causa mortis* ou *inter vivos*.

Cumpre, inicialmente, distinguir "rendas e proventos de qualquer natureza", que é fato gerador do Imposto de Renda de competência federal (art. 153, III, da Constituição da República), e a "transmissão *causa mortis* ou doação, de quaisquer bens e direitos", que é fato gerador do ITCMD, de competência estadual (artigo 155, I, da Constituição da República).

As expressões rendas e proventos têm um cunho personalíssimo e significam o total de importâncias recebidas, por uma pessoa física ou uma pessoa jurídica, durante um período de tempo estipulado, como forma de remuneração de seu trabalho ou prestação de serviços, ou até mesmo como lucro obtido por aplicação ou exploração de seu próprio patrimônio.

Em outras palavras, não é qualquer acréscimo patrimonial que legitima a tributação do Imposto de Renda, uma vez que só os acréscimos patrimoniais produtos do

capital e do trabalho e dos proventos autorizam tal imposição tributária, entendimento este retirado da inteligência do artigo 43, do CTN.

Já as transmissões gratuitas, sejam elas *inter vivos* ou *causa mortis*, são meros acréscimos de valores líquidos e gratuitos, ou seja, nada mais são do que uma mera transferência de capital de uma pessoa para outra, não havendo que se falar em produto do trabalho, do capital e nem mesmo de proventos de quem está recebendo.

Com efeito, o constituinte pátrio, em um juízo de discricionariedade, a teor do que acontecera em inúmeros sistemas tributários no Direito estrangeiro,[87] optou por elencar tais formas distintas de acréscimo patrimonial como fatos geradores de impostos diversos, atribuindo-lhes efeitos tributários diferentes, muito embora ambas pertençam ao mesmo gênero, acréscimo patrimonial, e reflitam um aumento do patrimônio de quem as aufere ou recebe.

Neste sentido MISABEL DE ABREU DERZI,[88] valendo-se das lições de ALIOMAR BALEEIRO:

> A teoria do acréscimo defendida por George Shwanz, desde 1894, foi aperfeiçoada por Haig e Simons. Essa concepção foi adotada também, em parte, pelo Código Tributário Nacional. A teoria, amplamente aceita na doutrina, não autoriza a tese equivocada de supor que qualquer acréscimo de valor – advindo de doação ou herança por exemplo, que é simples capital transferido, e subtraído ao campo da competência federal – configure renda (Cf. Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed. Forense, p. 183. Também

87 Sobre a opção de separação dos impostos *causa mortis* e doação remeto o leitor ao item *supra* à leitura das colocações de Klaus Tipke acima transcritas.

88 *Op. cit.*, p. 267.

Bulhões Pedreira, *Imposto de Renda*, Rio de Janeiro, Ed. Justea, 1971, pp. 2-10) (*omissis*). *Efetivamente, nenhum dos países que adota modelo de sistema como o nosso admite submeter simultaneamente tais transmissões causa mortis e doação ao imposto de renda.* A rigor, nesses modelos, o imposto sobre a transmissão por causa da morte e doação é complementar ao imposto de renda. Daí a pessoalidade e a progressividade conferida a ambos. Ao contrário, somente naqueles em que inexiste como espécie independente o imposto de heranças e doações, é que o imposto de renda alcança ganhos de capital que as aquisições gratuitas representam. (grifos nossos)

Porém, a Lei Federal nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, acabou por ser fonte de controvérsias acerca de sua constitucionalidade, uma vez que, em seu artigo 23,[89] criou

89 Art. 23. Na transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, legado ou por doação em adiantamento de legítima, os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do *de cujus* ou do doador. § 1º Se a transferência for efetuada a valor de mercado, a diferença a maior entre esse e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do *de cujus* ou do doador sujeitar-se-á a incidência do imposto de renda à alíquota de 15% (quinze por cento). § 2º O imposto a que se referem os §§ 1º e 5º deverá ser pago: I – pelo inventariante, até a data prevista para a entrega na declaração final do espólio, nas transmissões *causa mortis*, observado o disposto no art. 7º, § 4º, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995; II – pelo doador, até o último dia útil do mês-calendário subseqüente ao da doação, no caso de doação em adiantamento de legítima; III – pelo ex-cônjuge a quem for atribuído o bem ou direito, até o último dia útil do mês subseqüente à data da sentença homologatória do formal de partilha, no caso de dissolução da sociedade conjugal ou da unidade familiar (§ 2º com redação determinada pela Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999). § 3º O herdeiro, o legatário ou o donatário deverá incluir os bens ou direitos, na sua declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do ano-calendário da homologação da partilha ou do recebimento da doação, pelo valor pelo qual houver sido efetuada a transferência. § 4º Para efeito de apuração de ganho de capital relativo aos bens e direitos de que

uma nova forma de incidência do Imposto de Renda sobre a transferência do direito de propriedade por sucessão *causa mortis* ou por doação, na hipótese de haver diferença entre o valor constante da declaração de renda do *de cujus* ou doador e o valor atribuído (valor de mercado) para fins de ITCMD.

Haveria, em tais casos, uma incidência de IR à alíquota de 15% (quinze por cento) sobre o valor de tal diferença.

Ocorre que entendemos que tal dispositivo legal padece de algumas inconstitucionalidades, uma vez que ofende o federalismo fiscal e vai de encontro ao sistema tributário inaugurado pela Constituição pátria.[90]

A primeira questão que se coloca é que a imposição do IR sobre tal acréscimo patrimonial faz com que o mesmo incida, sem autorização constitucional, sobre a mesma transferência patrimonial onde incide o imposto de doação ou o *causa mortis*. Trata-se, portanto, de *bis in idem* ao arrepio do sistema tributário previsto em nossa Constituição, uma vez que a nossa Carta Magna optou por separar os fatos geradores do IR e do ITCMD, não, estando, portanto, a União Federal autorizada pela Constituição a tributar fatos geradores de impostos de competência estadual, o que gera um evidente problema de federalismo fiscal.

Outra questão é que não há que se falar em ganho de capital com a transmissão *causa mortis* ou por doação, uma vez que o ganho de capital que autoriza a imposição do IR

---

trata este artigo, será considerado como custo de aquisição o valor pelo qual houverem sido transferidos. § 5º. As disposições deste artigo aplicam-se, também, aos bens ou direitos atribuídos a cada cônjuge, na hipótese de dissolução da sociedade conjugal ou da unidade familiar.

90 No mesmo sentido remetemos o leitor ao seguinte artigo: TORRES, Ricardo Lobo. "A incidência do Imposto de Renda na Transferência de Direito de Propriedade." *In Revista Dialética de Direito Tributário nº 32.* São Paulo: Oliveira Rocha, 1998, pp. 78-85.

deve ser o realizado e não o futuro, e, *in casu*, teríamos a tributação antes mesmo de se saber se tal ganho efetivamente irá ocorrer.

O que legitimaria a incidência do IR seria um ganho de capital efetivo, e não a transmissão gratuita que deve ser considerada como mera transferência de capital de uma pessoa para outra que é suscetível da imposição de ITCMD.

O ganho de capital efetivo que justificaria a imposição do IR somente ocorreria se o herdeiro, o legatário ou o donatário efetivasse a venda do bem por valor superior ao recebido. Com efeito, o dispositivo em análise estaria possibilitando a tributação de ganho de capital da pessoa física ainda não realizado, e que, caso não ocorra a transferência da propriedade, pode nem vir a ocorrer.

Por outro lado, há, ainda, que se destacar o preceituado no artigo 6º, inciso XVI, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que concede isenção de IR para o valor dos bens adquiridos por doação ou herança. Tal dispositivo é desnecessário diante da evidente separação constitucional dos fatos geradores do IR e do ITCMD, porém serve para realçar a posição do legislador constituinte de vedação da incidência simultânea dos dois impostos.

Diante de tais fatos, não podemos chegar a outra conclusão que não seja a de que o IR, na forma de artigo 23 da Lei nº 9.532/97, nada mais é do que um ITCMD "camuflado", "mascarado",[91] fato que não é autorizado pelo sistema constitucional tributário vigente, razão pela qual o citado dispositivo legal padece do vício de inconstitucionalidade.

Por fim, ainda com relação ao Imposto de Renda, conforme já aduzido acima,[92] se o *de cujus* tiver direito ao recebimento de restituição, tal verba irá integrar o monte,

---

91 Expressões utilizadas por Ricardo Lobo Torres no artigo referido na nota anterior.

92 Remetemos o leitor ao item 3.11 para maiores detalhes.

havendo, portanto, incidência do imposto *causa mortis* (art. 1º, inciso III, da Lei nº 1.427/89), não havendo que se falar em aplicação da isenção prevista no art. 3º, inciso VII, do citado diploma, conforme jurisprudência pacífica de nossos tribunais.

2.12.12. ITCMD X ITBI e o Interesse Fazendário no Esboço de Partilha

A questão do interesse da Fazenda Pública na apresentação do esboço de partilha é de suma importância, uma vez que poderá haver incidência do imposto de doação, de competência estadual, ou do ITBI, de competência municipal.

Ocorre que entre os operadores do Direito ainda se utiliza muito a expressão "imposto de reposição", estando esta terminologia intimamente ligada ao ITBI. Porém, como veremos adiante, a desproporcionalidade dos quinhões pode gerar não só a incidência do ITBI, como também a incidência do imposto de doação, dependendo da situação aprazada pelos herdeiros.

In casu, interessa-nos os "*impostos de transmissão* causa mortis *e doação, de quaisquer bens ou direitos*" (ITCMD – artigo 155, inciso I, da Constituição da República) de competência estadual, bem como o de "transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição" (ITBI – artigo 156, inciso II, da Constituição da República) de competência municipal.

Ante o apego à antiga terminologia "imposto de reposição", os operadores do Direito que atuam em processos de inventário, têm tido problemas em distinguir, no momento da apresentação do esboço de partilha com desproporcionalidade de quinhões, as hipóteses em que haverá incidên-

cia do ITBI das hipóteses em que haverá incidência do imposto de doação, fazendo com que, muitas vezes, recolham indevidamente um imposto em detrimento do outro. Tal fato, por si só, justifica os interesses das Fazendas Públicas, estadual e municipal, na análise do esboço, mesmo após o correto recolhimento do imposto *causa mortis.*

Cada tributo tem o seu respectivo fato gerador de sua obrigação tributária, podendo este ser comparado à sua carteira de identidade. No dizer de RICARDO LOBO TORRES[93] "fato gerador é a circunstância da vida – representada por um fato, ato ou situação jurídica – que definida em lei, dá nascimento à obrigação tributária". E prossegue aduzindo como exemplo de fato jurídico, a morte do *de cujus*, que deflagra a obrigação principal do imposto *causa mortis*; como de ato jurídico *strictu sensu*, a compra e venda de imóveis, que deflagra a obrigação principal do ITBI e, por fim, como exemplo de situação jurídica, a propriedade de um bem imóvel, que deflagra a obrigação principal do IPTU.

Ora, conforme se depreende da simples leitura dos dispositivos constitucionais e legais atinentes à matéria, apesar dos fatos geradores dos impostos de doação e ITBI estarem relacionados a uma transmissão de bens *inter vivos*, há uma diferença fundamental entre eles, qual seja, o fato gerador do *imposto de doação* é a transmissão *gratuita* de *quaisquer bens* ou direitos; já o do ITBI é, em síntese, a transmissão *onerosa de bens imóveis por natureza ou acessão física.*

Logo, é importante atentarmos para o fato de que o *imposto de doação* recai sobre a transmissão *gratuita* de quaisquer bens, *móveis ou imóveis*, já o ITBI recai sobre a transmissão *onerosa de bens imóveis por natureza ou acessão física*, estando excluídas de seu fato gerador as transmissões dos bens móveis.

---

93 TORRES, Ricardo Lobo. *Curso* ..., p. 205.

Em sede de transmissão *mortis causa*, é adotado o *droit de saisine* (artigo 1.784, do CC), que é uma ficção jurídica que, conforme ensinamentos de CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA,[94] "traduz precisamente este imediatismo da transmissão de bens, cuja propriedade e posse passam diretamente da pessoa do morto aos seus herdeiros", ou seja, os bens são transmitidos aos herdeiros no exato momento da morte.

Logo, há uma transmissão gratuita para cada herdeiro, mais precisamente da respectiva cota a que cada um faz jus, no momento da morte e que enseja a cobrança do imposto *causa mortis*.

Porém, no bojo do inventário, mais precisamente na hora da apresentação do esboço de partilha, pode ocorrer uma *nova transmissão de bens*, agora *inter vivos*, ou seja, entre os próprios herdeiros(as) e meeiro(a) ou destes para um cessionário de direitos hereditários.

O esboço de partilha, em regra, deve contemplar cada herdeiro (e meeiro, se existente, com a sua respectiva meação) com a cota parte da herança a que faz jus. Porém, pode ocorrer de haver uma desproporcionalidade dos quinhões de comum acordo, ou seja, um herdeiro pode ser contemplado com uma cota maior em detrimento de outro.

Tal fato configura uma verdadeira transmissão de parcela do patrimônio de um dos herdeiros, que já recebeu o que lhe era devido no momento da morte (*droit de saisine*), transferindo, neste momento, uma parte ou a totalidade da herança recebida, para outro herdeiro, que receberá, efetivamente, além do que recebeu no momento da morte, a parcela transmitida.

Cabe ressaltar que o raciocínio acima é o mesmo para o caso de alteração no valor real da meação.

---

94 PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*, volume VI, 11ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1997, p. 16.

Trata-se, então, de transmissão de patrimônio *inter vivos*, apesar de constatada em sede de inventário, que pode configurar fato gerador do imposto de doação estadual, caso seja gratuita, ou do ITBI, caso seja onerosa.

Não foi por outro motivo que o Código de Processo Civil, no § 2º, do artigo 1.031, em dispositivo relativo ao procedimento de arrolamento sumário, que deve ser aplicado analogicamente ao procedimento comum do inventário, determinou que "*o respectivo* formal, bem como os alvarás referentes aos bens por ele abrangidos, *só serão expedidos e entregues* às partes após a comprovação, verificada pela Fazenda Pública, do pagamento de *todos os tributos*" (grifos nossos), comprovando o legítimo interesse das Fazendas Públicas, estadual e municipal, no esboço de partilha.

Não havendo prova nos autos de que a *cessão de quaisquer bens,* comprovada através do esboço de partilha, de parte do quinhão, recebido no momento da morte do *de cujus* (princípio de *saisine*), foi onerosa, esta se presumirá gratuita, havendo, portanto, a incidência do imposto de doação de competência estadual.

A mera alegação de que a cessão foi onerosa não é suficiente para que esta seja considerada como tal, diante da regra acerca do ônus da prova preceituada no artigo 333, inciso I, do CPC pátrio, devendo, portanto, ser comprovada nos autos, por quem a alegar, a onerosidade da transferência, mediante documento hábil com a assinatura dos herdeiros envolvidos.

O mesmo se diga da simples menção no esboço de partilha de uma "torna" de um herdeiro para outro, eis que o que está comprovado nos autos é apenas a transferência, mas não a onerosidade.

Logo, não comprovada a onerosidade, haverá a incidência do imposto de doação, de competência estadual.

Por outro lado, havendo transferência onerosa, repise-se, comprovada nos autos, haverá a incidência do Imposto

de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), de competência municipal, caso a transferência se opere com relação a bens imóveis, por natureza ou acessão física, de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como a cessão de direitos à sua aquisição.

Outra situação, que não se pode deixar de destacar, é a possibilidade de incidência dos dois impostos (doação e ITBI), que ocorrerá no caso de estarem configurados, no mesmo esboço de partilha, os dois fatos geradores, ou seja, quando houver uma transmissão gratuita de parcela da herança, bem como uma transmissão onerosa de outra parcela. Sobre a primeira transmissão incidirá o imposto de doação, porém, sobre a segunda, incidirá o ITBI.

Por fim, ainda em relação ao interesse da Fazenda Pública em relação ao esboço de partilha, cumpre destacar outra questão que é a da averiguação da possibilidade ou não de incidência do ITBI no caso da transferência onerosa de parcela da herança recair, efetivamente, sobre um bem móvel, em outras palavras, mesmo que a parcela ou totalidade do quinhão ou meação cedida seja representada por um bem móvel, como, por exemplo, um automóvel ou uma linha telefônica pertencente ao monte.

Há entendimento no sentido de que há incidência do ITBI, sob o fundamento de que, na realidade, o que o herdeiro está transferindo é parcela ou totalidade de sua herança, que por corresponder à parcela ou totalidade da sucessão aberta, é *considerada bem imóvel por força de lei*, conforme preceituado no inciso II, do artigo 80, do Código Civil pátrio, dispositivo este que já possuía correspondente no antigo Código Civil (artigo 44, inciso III), razão pela qual haveria a transferência de um bem imóvel por força de lei, legitimando a cobrança de tal tributo.

Um segundo entendimento é no sentido de que tal tese, apesar de sedutora para os representantes da Fazenda Pública Municipal, não merece prosperar, pois, através

de uma leitura mais cuidadosa do artigo 156, inciso II, da Constituição da República, constatamos que tal dispositivo qualifica e determina que o ITBI *somente poderá recair sobre dois tipos de bens imóveis*, quais sejam, os *bens imóveis por natureza* e os *bens imóveis por acessão física.*

Tal corrente vale-se dos diferentes conceitos de bens imóveis existentes no Direito Privado, que, conforme o magistério de CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA,[95] ao analisar os antigos artigos 43 e 44, do Código Civil de 1916, aduziu, em síntese, que:

> O Código Civil conhece quatro categorias de imóveis: 1º) por natureza; 2º) por acessão física; 3º) por acessão intelectual; 4º) por determinação legal. *Em primeiro lugar*, pois, estão os *imóveis por natureza*: o solo e seus acessórios e adjacências naturais, abrangendo as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo. (...). *Em segundo lugar* estão os *imóveis por acessão física*, compreendendo tudo quanto o homem incorpora permanentemente ao solo. (...). *A terceira classe* é a dos *imóveis por acessão intelectual*, abrangendo bens que por natureza são móveis, mas que a vontade humana imobiliza, mantendo intencionalmente empregados na exploração industrial, aformoseamento ou comodidade do imóvel. (...). *Finalmente há os imóveis por determinação legal,* que são os bens que a lei trata como imóveis, independentemente de toda idéia de relação, na decorrência de uma imposição da ordem jurídica, inderrogável pelos pactos privados. (grifos nossos)

95 PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*, volume I, 18ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1997, pp. 261-264.

Prossegue o compíscuo mestre elencando como exemplo de *bem imóvel por determinação legal, o direito à sucessão aberta*, nos seguintes termos:

> O direito à sucessão aberta, como complexo patrimonial transmitido pelo defunto aos seus herdeiros, é tido como coisa imóvel, ainda que o acervo hereditário se componha de bens móveis e imóveis, ou mesmo exclusivamente de móveis. A lei não cogita das coisas que estão na herança, mas do direito a esta. Somente depois da partilha é que se poderá cuidar dos bens individualmente.

Ora, esta segunda corrente, diante da não-enumeração dos bens imóveis por determinação legal no dispositivo constitucional, acaba por concluir pela não-incidência do ITBI na transferência de bens móveis pertencentes ao monte.

Na realidade a solução do problema está precisamente na dificuldade de se determinar a fronteira entre a interpretação extensiva, que atua dentro do limite da capacidade expressiva da lei, e a instituição de imposto por analogia, que é uma forma de integração e, por isso, atua além da capacidade expressiva da lei.

A interpretação do Direito não é uma ciência exata, onde se poderia afirmar a existência de uma interpretação certa ou errada, ainda mais se falando em uma Jurisprudência dos Valores, onde deve ser feita uma ponderação entre os princípios da legalidade e da capacidade contributiva.

Assim sendo, a primeira corrente pode ser sustentada considerando-se a possibilidade de uma interpretação extensiva, que se traduz no brocardo *minus dixit quan voluit,* pois a lei em sentido amplo, ao não elencar a possibilidade de incidência sobre a transmissão dos bens imóveis por determinação legal, teria dito menos do que queria.

O entendimento contrário também é defensável sob o argumento de que a lei foi clara e não carece de interpretação extensiva, pois a Constituição da República, em seu inciso II, do artigo 156, ao determinar a competência tributária da municipalidade para a instituição do ITBI sobre transmissão onerosa *inter vivos* de "bens imóveis, por natureza e acessão física", a *contrario sensu*, reconheceu que o citado imposto não poderia ter como fato gerador a transmissão onerosa *inter vivos* de bens imóveis por acessão intelectual, bem como os imóveis por determinação legal, do qual é exemplo o direito à sucessão aberta, diante do preceituado no já citado artigo 80, inciso II, do Código Civil.

Tal corrente mostra um apego à legalidade e tem uma visão em sintonia com a Jurisprudência dos Conceitos, que, conforme aduzido acima, ainda encontra adeptos no Direito Tributário pátrio.

Analisando-se o fato sob o âmbito da jurisprudência dos valores, há que se fazer uma ponderação entre os princípios da estrita legalidade e a tipicidade fechada, adotada, *in casu*, pelos que defendem a não-incidência do ITBI, com o Princípio da Capacidade Contributiva e isonomia da tributação.

Entendemos, diante de tal ponderação, que não há qualquer empecilho, diante da relevância dos tributos, para a manutenção de uma vida digna em sociedade, para que se possa fazer uma interpretação extensiva no caso em questão, uma vez que está presente a capacidade contributiva nos termos de sua nova visão estabelecida pela Jurisprudência dos Valores acima exposta. Por outro lado, a isonomia da tributação estaria garantida, pois não vislumbramos qualquer diferença entre se tributar um bem imóvel propriamente dito e se tributar um bem imóvel por determinação legal, que são casos muito restritos em que a lei achou relevante dar a tais bens a qualidade de bem imóvel.

A interpretação atual não pode ficar apegada à estrita legalidade, uma vez que a lei tem que ser mais inteligente que seu elaborador e se adaptar a situações por este não previstas, razão pela qual concordamos com a possibilidade de incidência do ITBI em tais casos, apesar de entendermos que a jurisprudência pátria irá se inclinar para a não-incidência, ante o excessivo apego à legalidade e a consideração por muitos de que a norma tributária seria uma norma de rejeição social.

2.12.13. Custas e Honorários Advocatícios

Constantemente, surgem questionamentos acerca da possibilidade de se descontar as despesas de custas e honorários advocatícios da base de cálculo do imposto *causa mortis*.

Conforme já analisado, a base de cálculo do imposto *causa mortis* é o valor de mercado dos bens ou direitos transmitidos. As despesas de custas e honorários advocatícios são despesas dos herdeiros e não do falecido, razão pela qual não podem ser descontadas do monte e, em conseqüência, da base de cálculo do imposto.

Por tal razão, constantemente é deferido o recolhimento de custas ao final do processo, juntamente com o pagamento do imposto *causa mortis*, já que, ao receber parte considerável do monte, o herdeiro que de início poderia ser considerado juridicamente pobre nos termos da Lei nº 1.060/50, pode deixar de sê-lo no momento da recepção da herança, tendo, portanto, condições de arcar com as despesas processuais. Vejam, a título de exemplo, as seguintes ementas:

> TERMO INICIAL. IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS (*CAUSA MORTIS*). AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO PROVIDO. Agravo

de instrumento. Inventário. Herdeiros sem condições de arcar com custas iniciais do processo. Afirmação dos Agravantes de serem juridicamente pobres. Pedido de pagamento das custas no final do processo. *Provimento para que as custas do processo sejam recolhidas quando do pagamento do imposto "causa mortis"* (TJ/RJ. AI nº 2001.002.06003. 13ª CC. Des. Rel. Ângelo Moreira Glioche, julgamento em 12.06.2002).

INVENTÁRIO. ASSISTÊNCIA JURÍDICA GRATUITA. IMPUGNAÇÃO. ACOLHIMENTO. TAXA JUDICIÁRIA. CUSTAS. RECOLHIMENTO. NECESSIDADE. AGRAVO DE INSTRUMENTO. AGRAVO PROVIDO.

Processual Civil. Agravo de Instrumento. Gratuidade de justiça. Simples declaração. Possibilidade de impugnação pela parte contrária na forma da Lei nº 1.060/50. Bens que, no confronto do número de herdeiros, representam determinado valor econômico, o que não significa disponibilidade financeira. Possibilidade de pagamento das custas ao final. Provimento do recurso. I – O Supremo Tribunal Federal consagrou o princípio de que a garantia do art. 5º, LXXIV, da CF, que trata da assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovarem insuficiência de recursos, não revogou a de assistência judiciária gratuita da Lei nº 1.060, de 1950, aos necessitados, certo que, para obtenção desta, basta a declaração, feita pelo próprio interessado, de que a sua situação econômica não permite vir a Juízo sem prejuízo da sua manutenção ou de sua família; II – Ademais, possibilita o par. 2º, do art. 4º, da Lei nº 1.060/50, a impugnação do direito à assistência judiciária, que não suspende o curso do processo e será feita em autos apartados. No caso do inventário, o Estado; III – *Contudo, embora os bens não traduzam imediata disponibilidade financeira, representam pa-*

trimônio capaz de suportar as custas no final do processo de inventário, sobretudo levando-se em conta a possibilidade de os herdeiros se quotizarem para o respectivo pagamento; IV – Provimento parcial do recurso para que as custas do processo sejam recolhidas quando do pagamento do imposto "causa mortis" (TJ/RJ. AI nº 2000.002.05932. 14ª CC. Relator Des. Ademir Pimentel, julgamento em 13.06.2000). (grifos nossos)

Conclusões

Diante de todo o exposto, estão plenamente comprovadas, a relevância do tema e a necessidade de maiores debates sobre o mesmo, ante a sua complexidade.

A dificuldade do tema deve-se, justamente, à ínfima doutrina acerca do mesmo, bem como à dificuldade da interpretação do Direito Tributário, que necessita de diversos conceitos dos demais ramos para a configuração de suas obrigações tributárias devido à interdisciplinariedade do Direito, devendo, portanto, ser aplicado o pluralismo metodológico, não havendo que se falar em hierarquia entre os métodos.

A beleza da hermenêutica está justamente no fato de o Direito não ser uma ciência exata, estando a sua interpretação aberta aos seus aplicadores – uma vez que se interpreta a lei para aplicá-la –, que, a cada dia, podem dar sua contribuição para o aprimoramento da ciência jurídica.

Com efeito, o presente trabalho tem por escopo contribuir para o aperfeiçoamento de estudos sobre o tema, motivo pelo qual colocamos em discussão os pontos abordados, entendendo ser fundamental o constante estudo sobre as variadas questões que dele emergem, extraindo-se as seguintes conclusões básicas acerca do ITCMD:

1ª) O tema é pouco explorado pelos doutrinadores, já que os estudos específicos mais relevantes foram elaborados na década de 1950;

2ª) A receita pública derivada advinda dos tributos são fundamentais para a manutenção da vida em sociedade, sendo certo que, ante o aumento dos feitos sucessórios, os valores advindos do ITCMD ganham cada vez mais relevância para os Estados Membros, que, a cada dia que pas-

sa, estão mais carentes de recursos, devido à atual partilha constitucional de receitas;

3ª) Para aplicarmos um determinado dispositivo legal devemos interpretá-lo. A interpretação do Direito Tributário é um tema muito complexo e os dispositivos acerca do tema no CTN merecem reformulações, em virtude das fundadas críticas feitas pela doutrina mais abalizada;

4ª) A disciplina da interpretação consagra uma pluralidade de intérpretes e de métodos, que acabam por se complementarem, sendo também de suma importância a análise do campo de aplicação da interpretação, da integração e da correção;

5ª) A interpretação do Direito Tributário sofreu uma evolução em decorrência da adoção das denominadas jurisprudências dos conceitos, dos interesses, e dos valores, sendo de suma importância a análise da diferença de solução de antinomias entre princípios da antinomia entre regras jurídicas;

6ª) Apesar de o legislador pátrio não ter dado o tratamento esperado à citada espécie tributária, no que concerne à elaboração de normas gerais, deixando para o plano estadual a regulamentação do tema no exercício da competência legislativa plena, na forma do art. 24, § 3º, da Constituição da República, tal evolução interpretativa deve ser levada em consideração na análise dos dispositivos legais do ITCMD;

7ª) O Direito Tributário é um Direito de justaposição, e, no que concerne ao ITCMD, é de suma importância a análise de normas e conceitos oriundos de outros ramos do Direito, tais como os Direito Civil e Processual Civil, merecendo especial destaque para a correta aplicação do preceituado nos artigos 109 e 110, do CTN;

8ª) No que tange ao seu aspecto histórico, há notícias na doutrina de que a origem embrionária do imposto *causa mortis* remonta à antigüidade clássica, tendo a afirmação,

por parte de alguns autores, de sua inexistência em determinados momentos e notícia de retorno, posteriormente, até chegarmos à sua forma atual no Estado Democrático de Direito;

9ª) No Direito pátrio, na época do Império, a competência do imposto *causa mortis* era do Poder Central, porém, com o advento da República, a competência foi atribuída aos Estados-Membros, perdurando até os dias de hoje;

10ª) Com relação ao seu aspecto material temos que o Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e por Doação de quaisquer bens e direitos tem por fato gerador a transmissão gratuita de patrimônio, ocorra esta em virtude da morte de seu antigo proprietário ou possuidor (pois é plenamente possível a transmissão de direitos), ou através de atos gratuitos *inter vivos* (contrato de doação);

11ª) Ainda em relação ao aspecto material do ITCMD convém, para fins didáticos, separarmos o imposto *causa mortis* do de doação. O momento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária do imposto *causa mortis* é o momento da morte (princípio de *saisine*), uma vez que é neste momento que se opera a abertura da sucessão, quando, efetivamente, ocorre a transmissão de todos os bens e direitos do *de cujus* para seus herdeiros. Já, com relação ao de doação, é importante lembrarmos que a transferência da propriedade dos bens imóveis efetiva-se com a averbação do contrato na matrícula do imóvel no Registro Geral de Imóveis competente (art. 1.245 do CC). Desta forma, o contrato de doação é mero título translativo da propriedade. Por outro lado, a transferência da propriedade dos bens móveis ocorre com a tradição (art. 1.267 do CC). Com efeito, o fato gerador do imposto de doação de bens imóveis ocorrerá com o registro do título translativo (registro do contrato) e dos bens móveis com a efetivação da tradição, sendo, portanto, os elementos que determinam o momento da ocorrência do fato gerador do imposto de doação;

12ª) O aspecto espacial é solucionado pelo art. 155, § 1º, da Constituição da República, ao estabelecer que o ITCMD relativo a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal, enquanto que o relativo aos bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

13ª) No aspecto quantitativo merece destaque a estipulação da base de cálculo como o valor de mercado (ou também denominado de venda, venal ou real dos bens e direitos), não havendo qualquer incongruência entre os artigos 38 do CTN e 10 da Lei nº 1.427/89, uma vez que as expressões valor venal, real ou de mercado são sinônimas;

14ª) Não há qualquer vedação para a implementação da alíquota progressiva, que, inclusive, já é utilizada por alguns Estados da federação. A progressividade no ITCMD é até aconselhável e coaduna com os modernos preceitos de justiça fiscal, já que a progressividade é um dos subprincípios da capacidade contributiva. A crítica que se faz é com relação à alíquota máxima fixada pelo Senado Federal em 8% (oito por cento), que acabou por limitar a efetivação da progressividade devido ao patamar tão baixo, ao contrário do que ocorre em diversos países no mundo;

15ª) No que concerne ao aspecto pessoal temos que o sujeito ativo da relação jurídica tributária do ITCMD é o Estado-Membro, enquanto que o sujeito passivo é o adquirente dos bens e direitos transmitidos, *inter vivos* ou *causa mortis*, de forma gratuita;

16ª) O lançamento do ITCMD é apurado nos autos do inventário e tem como autoridade responsável pela sua elaboração o Juiz competente para o seu processamento, uma vez que este exerce função materialmente administrativa, sendo, portanto, exceção ao princípio que consagra o lançamento como ato privativo da autoridade administrativa. Tal fato é possível, pois os procedimentos sucessórios são

considerados de jurisdição voluntária, onde o juiz exerce administração pública de interesses privados. Já, no que concerne aos feitos processados sob a forma de arrolamento, o lançamento é efetivado na esfera administrativa. Porém, no que concerne à espécie de lançamento aplicável ao ITCMD existe fundada controvérsia, devendo ser levados em consideração a forma que tramita o feito e alguns aspectos particulares para a solução do impasse.

17ª) Os institutos da decadência e prescrição do ITCMD, em determinadas situações, devem ser tratados de forma especial em relação aos demais tributos em decorrência do lançamento não ser efetivado pela autoridade administrativa e sim pela judicial, bem como diante do acúmulo de demandas judiciais e inércia dos interessados em fornecer dados imprescindíveis para apuração dos elementos da obrigação tributária;

18ª) Merecem destaque, para aprofundamento do tema, os estudos sobre indagações que, freqüentemente, ocorrem no bojo dos procedimentos sucessórios, tais como o cabimento do rito de alvará previsto na Lei nº 6.858/80; o porquê da regulamentação conjunta e equivalência de alíquotas dos impostos *causa mortis* e de doação; a renúncia abdicativa e translativa; a possibilidade de renovação da avaliação e cálculos em hipóteses excepcionais; a possibilidade de doação da meação e do quinhão hereditário; a inteligência do Verbete nº 377, da Súmula de Jurisprudência Predominante do STF; a questão da união estável e a tributação do ITCMD; as cessões de direitos hereditários; as promessas de compra e venda; a incidência do imposto nos feitos de separação e divórcio; a possibilidade de progressividade; a diferença de hipóteses de incidência do Imposto de Renda e do ITCMD e a inconstitucionalidade do artigo 23 da Lei nº 9.532/97; o ITCMD e o ITBI e o interesse fazendário no esboço de partilha e, por fim, a impossibili-

dade de abater os valores das custas e honorários advocatícios da base de cálculo do imposto;

19ª) Existem, no Direito processual pátrio, três espécies de procedimentos sucessórios, quais sejam: a) Rito Comum ou também chamado de Inventário-Partilha; b) Arrolamento Sumário; e c) Alvará Judicial nos termos da Lei nº 6.858/80. Cada um possui o seu campo de aplicação, merecendo destaque o caráter obrigatório dos procedimentos, fato este que impede que o inventário e o arrolamento sejam extintos por abandono das partes, motivo pelo qual os mesmos devem, após a oitiva da Fazenda Pública, ser encaminhados ao arquivo provisório;

20ª) A previsão conjunta e equivalência das alíquotas dos impostos *causa mortis* e de doação justifica-se, principalmente, para se evitar a evasão do imposto *causa mortis*, uma vez que as pessoas efetivariam transmissões em vida, a exemplo do que ocorria em tempos anteriores em diversos países;

21ª) Há que se fazer a distinção dos efeitos das renúncias abdicativas e translativas. Em ocorrendo a renúncia abdicativa somente haverá a incidência do imposto *causa mortis* que será pago pela pessoa que se beneficiar da parte do renunciante; por outro lado, havendo renúncia translativa, em decorrência do princípio de *saisine*, haverá não só a incidência do imposto *causa mortis*, mas também a incidência do imposto de doação;

22ª) Os tribunais pátrios admitem, por medida de justiça fiscal, a renovação da avaliação e dos cálculos para preservar o valor real da base de cálculo do ITCMD, em situações excepcionais, tais como na hipótese de já terem decorrido muitos anos da avaliação e impossibilidade, através de meios contábeis, de se atualizar o valor real do monte;

23ª) É possível a doação da meação, seja expressa ou tacitamente, hipótese em que haverá a incidência do imposto de doação;

24ª) A inteligência do Verbete nº 377 da Súmula de Jurisprudência Predominante do STF nos impõe, para fins de tributação do ITCMD, uma distinção entre o regime legal ou obrigatório da separação de bens (artigo 1.641 do Código Civil) e o regime da separação voluntária de bens (artigos 1.687 e 1.688 do mesmo diploma legal);

25ª) Não há que se fazer distinção, para fins de tributação do ITCMD, entre a sucessão entre cônjuges e a sucessão de companheiros, uma vez que as normas discriminatórias padecem de inconstitucionalidade por afronta aos princípios da isonomia e vedação de retrocesso;

26ª) É possível a cessão de direitos hereditários, porém o cessionário adquire direito incerto ao efetivar tal contrato aleatório, uma vez que, enquanto não for efetivada a partilha, a herança permanece em estado de indivisão. Nas hipóteses de cessão haverá não só a incidência do imposto *causa mortis* como também do imposto *inter vivos*, que pode ser o de doação, caso esta seja gratuita, ou o ITBI, caso esta seja onerosa;

27ª) Nos contratos preliminares de promessa de compra e venda efetivados pelo *de cujus*, há que se fazer uma distinção entre os valores recebidos em vida por estes, que não são levados em consideração para o cálculo do imposto *causa mortis*, e os valores pagos aos seus sucessores, que devem integrar o monte, razão pela qual integrarão a base de cálculo do tributo;

28ª) Poderá haver incidência do imposto de doação nos processos de separação e divórcio quando no bojo de tais procedimentos for efetivada uma partilha desproporcional de bens. Para a apuração do imposto é comum a utilização analógica dos procedimentos do inventário-partilha ou do arrolamento sumário, muitas vezes, até mesmo, em

autos autônomos. Por medida de economia e celeridade processual, entendemos que a melhor opção é a aplicação analógica do procedimento de arrolamento sumário nos mesmos autos do processo de separação e divórcio, não podendo os formais ser expedidos antes da verificação da Fazenda Pública acerca do correto recolhimento do tributo apurado em sede administrativa;

29ª) É plenamente possível, no sistema tributário pátrio, a aplicação de alíquotas progressivas no ITCMD a teor do que fazem alguns Estados, sendo desnecessária qualquer alteração constitucional para tanto. Não obstante a possibilidade da progressividade, esta ficou bastante limitada diante da baixa alíquota máxima fixada pelo Senado Federal;

30ª) Não há possibilidade de incidência simultânea de ITCMD e IR no nosso sistema tributário diante da delimitação específica do fato gerador dos dois tributos, razão pela qual entendemos que o artigo 23, da Lei nº 9.532/97, padece de inconstitucionalidade por ter criado um ITCMD "camuflado" ou "disfarçado", afrontando, em conseqüência, o federalismo fiscal por invasão da competência estadual pela União Federal;

31ª) Há interesse da Fazenda Pública no esboço de partilha, uma vez que, em havendo desproporcionalidade dos quinhões, poderá haver incidência do imposto de doação e/ou ITBI, a título de "reposição";

32ª) As custas e honorários advocatícios não podem ser abatidos da base de cálculo do ITCMD, uma vez que são despesas a serem pagas pelos herdeiros, porém, nada impede que o Juízo defira o seu recolhimento ao final a fim de facilitar o acesso à justiça.

LEI DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO Nº 1.427, DE 13 DE FEVEREIRO DE 1989

INSTITUI O IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO "*CAUSA MORTIS*" E POR DOAÇÃO, DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS.

CAPÍTULO I
DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL
SEÇÃO I
DO FATO GERADOR

Art. 1º – O Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e por Doação, de quaisquer Bens ou Direitos, tem como fato gerador:

I – a transmissão da propriedade ou domínio útil de bens imóveis por natureza ou acessão física, como definidos na lei civil;

II – a transmissão de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia e as servidões prediais;

III – a transmissão de títulos, créditos, ações, quotas, valores e outros bens móveis de qualquer natureza, bem como os direitos a eles relativos.

IV – a aquisição de bem ou direito em excesso pelo herdeiro ou cônjuge meeiro, na partilha, em sucessão *causa mortis* ou em dissolução de sociedade conjugal.

Inciso acrescentado pelo art. 2º da Lei nº 3.515/2000.

§ 1º – Para efeito deste artigo, considera-se doação qualquer ato ou fato não oneroso que importe ou se resolva em transmissão de bens ou direitos.

§ 2º – Nas transmissões *causa mortis* e doações ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos forem os herdeiros, legatários ou donatários.

Art. 2º – Não se considera existir transferência de direito na renúncia à herança ou legado, desde que se efetive dentro das seguintes circunstâncias concorrentes:

1 – seja feita sem ressalva, em benefício do monte;

2 – não tenha o renunciante praticado qualquer ato que demonstre a intenção de aceitar a herança ou legado.

Parágrafo único – É tributável, a título de doação, a renúncia manifestada por herdeiro ou legatário em favor de pessoa determinada ou determinável.

SEÇÃO II
DA ISENÇÃO

Art. 3º – Estão isentas do imposto:

I – a aquisição do domínio direto, por doação;

II – a aquisição, por doação, por Estado estrangeiro, de imóvel exclusivamente destinado a uso de sua missão diplomática ou consular;

III – a extinção do usufruto, do uso e da habitação, em decorrência de sucessão *causa mortis*, de um único imóvel, desde que o herdeiro ou legatário não seja proprietário de outro imóvel e tenha renda mensal igual ou inferior a 5 (cinco) salários mínimos;

Nova redação dada pelo art. 1º da Lei nº 3.515/2000.

IV – a transmissão dos bens ao cônjuge, em virtude da comunicação decorrente do regime de bens do casamento;

V – a consolidação da propriedade na pessoa do fiduciário;

VI – a transmissão, por doação, de imóvel para residência própria, por uma única vez, a qualquer título, quando feita a ex-combatentes da Segunda Guerra Mundial, assim considerados os que participaram das operações

bélicas, como integrantes do Exército, da Aeronáutica, da Marinha de Guerra e da Marinha Mercante do Brasil;

VII – a transmissão *causa mortis* de valores não recebidos em vida pelo *de cujus*, correspondentes a remuneração, rendimentos de aposentadoria e pensão, honorários, PIS, PASEP, FGTS, mencionados na Lei Federal nº 6.858, de 24/11/80, independentemente do reconhecimento previsto no artigo 29, desta Lei; e

Inciso com nova redação dada pelo Inciso I do art. 1º da Lei nº 2.052/92

VIII – a transmissão *causa mortis* de bem e direito de valor global equivalente a 100 (cem) UFERJ's, vigente à data da avaliação;

Inciso com nova redação dada pelo Inciso I do art. 1º da Lei nº 2.052/92.

IX – a transmissão de imóvel nas condições previstas no art. 1º da Lei nº 1.385, de novembro de 1980.

Incisos acrescentados pelo art. 1º da Lei nº 1.618/90.

X – A transmissão, por doação, feita a empresas que participem de projetos de relevante interesse econômico e social enquadradas no Programa de Atração de Investimentos Estruturantes, instituído pelo Decreto Estadual nº 23.012, de 25 de março de 1997.

Inciso com nova redação dada pelo art. 1º da Lei nº 2.821/97.

Parágrafo único – Na hipótese do inciso IX, do "*caput*" deste artigo, a autoridade fazendária a que se refere o artigo 29 desta Lei será o Secretário Estadual de Fazenda.

Parágrafo único acrescentado pelo art. 1º da Lei nº 2.821/97.

SEÇÃO III
DA SUSPENSÃO DO PAGAMENTO

Art. 4º – Será suspenso o pagamento do imposto relativo à transmissão *causa mortis* de bens ou direitos vagos, arrecadados como herança jacente, enquanto o processo judicial não for convertido em inventário ou arrolamento, mediante a habilitação de herdeiro ou legatário.

SEÇÃO IV
DO CONTRIBUINTE E DO RESPONSÁVEL

Art. 5º – Contribuinte do imposto é o adquirente do bem ou direito sobre imóvel, títulos, créditos, ações, quotas, valores e outros bens móveis de qualquer natureza, bem como dos direitos a eles relativos, assim entendida a pessoa em favor da qual se opera a transmissão, seja por doação ou *causa mortis*.

Art. 6º – Nas transmissões *causa mortis* ou por doação que se efetuarem sem o pagamento do imposto devido, são solidariamente responsáveis por esse pagamento o inventariante ou o doador, conforme o caso.

Art. 7º – Na cessão de direitos relativos às transmissões referidas no art. 1º, quer por instrumento público, ou particular, ou por mandato em causa própria, e desde que realizada a título não oneroso, a pessoa em favor de quem for outorgada a escritura definitiva ou pronunciada a sentença de adjudicação é responsável pelo pagamento do imposto devido sobre anteriores atos de cessão ou substabelecimento, com correção monetária e acréscimos moratórios.

SEÇÃO V
DO LANÇAMENTO

Art. 8º – O imposto é devido ao Estado do Rio de Janeiro se nele estiver situado o imóvel transmitido, seja por sucessão *causa mortis* ou por doação, ainda que a mutação patrimonial tenha lugar ou resulte de sucessão aberta em outro Estado ou no exterior.

Art. 9º – No caso de transmissão de títulos, créditos, ações, quotas, valores e outros bens móveis de qualquer natureza, bem como dos direitos a eles relativos, o imposto é devido ao Estado do Rio de Janeiro se nele tiver domicílio:

I – o doador, ou se nele se processar a sucessão;

II – o donatário, na hipótese em que o doador tenha domicílio ou residência no exterior;

III – o herdeiro ou legatário, se a sucessão tiver sido processada no exterior;

IV – o herdeiro ou legatário, se o *de cujus* possuía bens, era domiciliado ou residente no exterior, ainda que a sucessão tenha sido processada no País.

SEÇÃO VI
BASE DE CÁLCULO

Art. 10 – A base de cálculo do imposto é o valor real dos bens ou direitos, ou o valor do título ou crédito, transmitidos ou doados.

Parágrafo único – Entende-se por valor real o valor corrente de mercado do bem ou direito.

Art. 11 – Nos casos abaixo especificados, observado o disposto no artigo anterior, a base de cálculo é:

I – na doação da nua-propriedade, na instituição e na extinção de usufruto, uso e habitação, 50% (cinqüenta por cento) do valor do bem;

Nova redação dada pelo art. 1º da Lei nº 3.515/2000.

II – na instituição de fideicomisso, o valor do bem ou direito;

III – na herança ou legado, o valor aceito pela Fazenda ou fixado judicial ou administrativamente.

Parágrafo único – Não são deduzidas do valor-base para cálculo do imposto quaisquer dívidas que oneram o imóvel e nem as dívidas do espólio.

Art. 12 – O valor do bem ou direito, base para o cálculo do imposto, nos casos em que este é pago antes da transmissão, é o da data em que for efetuado o pagamento.

Art. 13 – Nas transmissões *causa mortis*, quando o inventário obedecer ao rito convencional, e nas demais transmissões não onerosas sujeitas a processos judiciais, a

base de cálculo será o valor do bem ou do direito, constante da avaliação judicial, salvo concordância expressa da Fazenda com o valor que lhe atribuir o inventariante, ou dos herdeiros com o valor proposto pela Fazenda, devidamente, em qualquer caso, homologado pelo Juiz.

Artigo com nova redação dada pelo inciso II do artigo 1º da Lei nº 2.052/92.

* **Art. 14** – Nas transmissões *causa mortis*, quando o inventário e a partilha obedecerem ao rito sumário e nas doações de bens e direitos, a autoridade fazendária deverá lançar o imposto mediante arbitramento da base de cálculo, sempre que não concordar com o valor atribuído pelos herdeiros, legatários ou donatários, notificando-se o contribuinte para que promova o recolhimento do imposto ou, no prazo legal, apresente impugnação.

Parágrafo único – Nos arbitramentos serão considerados os indicativos de mercado para bens móveis, e o valor unitário padrão agregado a fatores mercadológicos aplicáveis a área do imóvel, idade, posição e tipologia fixados anualmente pelos municípios para os bens imóveis.

Nova redação dada pelo art. 1º da Lei nº 3.515/2000.

Art. 15 – No caso de valores mobiliários, ativos financeiros e outros bens negociados em bolsa, considera-se valor real o da cotação média publicada na data do fato gerador.

Art. 16 – No caso de ações não negociadas em bolsas, quotas ou outros títulos de participação em sociedades comerciais ou civis de objetivos econômicos, considera-se valor real o seu valor patrimonial à data do fato gerador.

SEÇÃO VII
DA ALÍQUOTA

Art. 17 – O imposto é calculado aplicando-se a alíquota de 4% (quatro por cento) sobre o valor fixado para a base de cálculo.

Parágrafo único – Fica permitido, a critério do Fisco, o pagamento parcelado do imposto em até 24 (vinte e quatro) parcelas.

Nova redação dada pelo art. 1º da Lei nº 3.515/2000.

SEÇÃO VIII
DO PAGAMENTO

Art. 18 – O imposto será pago antes da realização do ato ou da lavratura do instrumento, público ou particular, que configurar a obrigação de pagá-lo, com exceção dos casos adiante especificados, cujos prazos para pagamento são os seguintes:

I – na transmissão *causa mortis* dentro de 180 (cento e oitenta) dias, a contar da avaliação, facultado o depósito;

Inciso com nova redação dada pelo inciso IV do art. 1º da Lei nº 2.052/92.

II – na sucessão provisória, 6 (seis) meses depois de passar em julgado a sentença que determinar a sua abertura;

III – na doação de qualquer bem ou direito, objeto de instrumento lavrado em outro Estado, 60 (sessenta) dias contados da lavratura do instrumento;

IV – nos casos não especificados, decorrentes de atos judiciais, dentro de 30 (trinta) dias contados da sua ciência pelo contribuinte.

§ 1º – Quando o inventário se processar sob a forma de rito sumário, o imposto de transmissão *causa mortis* será lançado por declaração do contribuinte, nos 180 (cento e oitenta) dias subseqüentes à ciência da homologação da partilha ou da adjudicação, não podendo ultrapassar esse prazo para o pagamento.

Parágrafo com nova redação dada pelo inciso IV do art. 1º da Lei nº 2.052/92.

§ 2º – O não-pagamento do imposto nos prazos previstos neste artigo implicará lançamento de ofício, sujeitando o contribuinte às cominações legais.

§ 3º – Efetuado o pagamento, o documento de arrecadação do imposto não está sujeito à revalidação, desde que suas características correspondam às do negócio jurídico que venha a ser realizado.

§ 4º – A apresentação ao Registro de Imóveis de instrumento translativo de bens imóveis ou direitos a eles relativos será sempre precedida do pagamento do imposto de transmissão, ainda que efetivada antes do término dos prazos do pagamento.

§ 5º – Em se tratando de doação de veículos, a apresentação do respectivo instrumento ao Departamento de Trânsito do Estado do Rio de Janeiro – DETRAN – RJ será sempre precedida do pagamento do imposto de transmissão.

§ 6º – O imposto será pago através de guia própria, cujo modelo será aprovado em regulamento, que também disciplinará o auto-recolhimento para posterior lançamento.

SEÇÃO IX
DA RESTITUIÇÃO

Art. 19 – Além das hipóteses previstas na legislação, o imposto recolhido será restituído, se declarado, por decisão judicial passada em julgado, nulo o ato ou contrato respectivo.

CAPÍTULO II
DAS PENALIDADES

Art. 20 – O descumprimento das obrigações previstas nesta lei sujeita o infrator às seguintes penalidades:

I – de 50% (cinqüenta por cento) do valor do imposto, quando não forem prestadas as informações necessárias ao lançamento ou não for pago o tributo, nos prazos legais ou regulamentares;

II – de 250% (duzentos e cinqüenta por cento) do valor do imposto devido, nunca inferior a 5 (cinco) UFERJs, caso ocorra omissão ou inexatidão fraudulenta de declaração

relativa a elementos que possam influir no cálculo do tributo ou que provoquem a declaração da não incidência, isenção ou suspensão do pagamento do imposto;

III – De 3 (três) UFERJs, na ocorrência de omissão ou de inexatidão de declaração, sem ficar caracterizada a intenção fraudulenta;

IV – de 10% (dez por cento) do imposto devido na transmissão *causa mortis*, quando o inventário não for aberto até 60 (sessenta) dias após o óbito.

Nova redação dada pela Lei nº 3.633/2001.

§ 1º – Se o ato a que se refere o inciso I deste artigo estiver incluído entre os casos de imunidade, não-incidência, isenção ou suspensão do imposto, sem o prévio reconhecimento do benefício, aplicar-se-á ao infrator multa equivalente a 1 (uma) UFERJ.

§ 2º – Multa igual à prevista no inciso II deste artigo será aplicada a qualquer pessoa que intervenha no negócio jurídico ou declaração e seja conivente ou auxiliar na inexatidão ou omissão praticada, inclusive o serventuário ou o servidor.

§ 3º – A multa prevista no inciso IV deste artigo não será aplicada cumulativamente.

Parágrafo com nova redação dada pelo inciso V do art. 1º da Lei nº 2.052/92.

Art. 21 – Os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício respondem solidariamente com o contribuinte, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles e perante eles, em razão de seu ofício, quando se impossibilite a exigência do cumprimento da obrigação principal do contribuinte.

Parágrafo único – Os serventuários dos registros de imóveis que procederem ao registro de formais de partilha e de cartas de adjudicação e os servidores do Departamento de Trânsito do Estado do Rio de Janeiro – DETRAN – RJ que procederem à transferência de propriedade, por doação ou *causa mortis*, de veículos, sem a comprovação do

pagamento do imposto de transmissão, responderão solidariamente com o contribuinte pelo tributo devido.

Art. 22 – A imposição de penalidade ou o pagamento da multa respectiva não exime o infrator de cumprir a obrigação inobservada.

Art. 23 – Os servidores da Justiça que deixarem de dar vista dos autos aos representantes da Fazenda do Estado, nos casos previstos em Lei, e os escrivães que deixarem de remeter processos para inscrição na repartição competente, no prazo de 5 (cinco) dias, contados da ciência do Representante da Fazenda Pública Estadual dos termos da sentença de homologação do cálculo do imposto, ficarão sujeitos à multa correspondente a 2 (duas) UFERJ's.

Artigo com nova redação dada pelo inciso VI do art. 1º da Lei nº 2.052/92.

Art. 24 – A imposição de penalidade, acréscimos moratórios e atualização monetária será feita pelo órgão competente da Secretaria de Estado de Fazenda.

Parágrafo único – Nos casos em que o lançamento do imposto se realizar mediante inscrição de cálculo judicial, essa imposição far-se-á no momento em que o cálculo for inscrito pela autoridade administrativa.

Art. 25 – O infrator poderá, no prazo previsto para a impugnação, saldar o seu débito com redução de 50% (cinqüenta por cento) do valor da multa.

Parágrafo único – O pagamento efetuado com a redução prevista neste artigo importa a renúncia de defesa e o reconhecimento integral do crédito lançado.

CAPÍTULO III
DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 26 – Os oficiais públicos que tiverem que lavrar instrumento translativo de bens imóveis ou direitos a eles relativos ou de doação de bens móveis, direitos, títulos e créditos, de que resulte obrigação de pagar o imposto, exi-

girão que lhes seja apresentado o comprovante do pagamento ou, se isenta for a operação, imune, não tributada ou beneficiada com suspensão, o certificado declaratório de seu reconhecimento.

Parágrafo único – Não se fará, em registro público, registro ou averbação de atos, instrumentos ou títulos relativos à transmissão de imóveis ou de direitos reais imobiliários, inclusive formais de partilha e cargas de adjudicação, sem que comprove o prévio pagamento do imposto de transmissão ou sua exoneração.

Art. 27 – As autoridades judiciárias e os escrivães darão vista aos representantes judiciais do Estado:

I – dos processos em que sejam inventariados, avaliados, partilhados ou adjudicados bens de espólio e dos de liquidação de sociedades em virtude de falecimento de sócio;

II – de precatórias ou rogatórias para avaliação de bens de espólio;

III – de quaisquer outros processos nos quais se faça necessária a intervenção da Fazenda para evitar evasão do imposto de transmissão; e

IV – dos inventários processados sob a forma de arrolamento, necessariamente antes de expedida a carta de adjudicação ou formal de partilha.

Parágrafo único – Os escrivães são obrigados a remeter à repartição fazendária competente, para exame e lançamento, os processos de testamento, inventário, arrolamento, instituição ou extinção de cláusulas, precatórias, rogatórias e quaisquer outros feitos judiciais que envolvam transmissão tributável *causa mortis*.

Art. 28 – Na oportunidade prevista no artigo 1.013, *in fine*, do Código de Processo Civil, as autoridades Judiciárias e os escrivães farão remeter os autos de inventário e respectivo documentário fiscal à repartição competente da Secretaria de Estado de Fazenda, para exame e lançamento.

Art. 29 – O reconhecimento de imunidade, não-incidência, isenção e suspensão será apurado em processo, mediante requerimento do interessado à autoridade fazendária competente para decidir e expedir o respectivo certificado declaratório.

Art. 30 – O Executivo poderá dispor sobre a adoção de tabela de valores para o cálculo do pagamento do imposto.

Art. 31 – Aplica-se ao Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e por Doação, de Quaisquer Bens ou Direitos, toda legislação tributária que não conflitar com esta lei.

Art. 32 – Esta lei entrará em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de março de 1989, revogadas as disposições em contrário.

Rio de Janeiro, 13 de fevereiro de 1989

W. MOREIRA FRANCO
Governador

LEI DO ESTADO DE MINAS GERAIS Nº 14.941, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003

Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD.

O Povo de Minas Gerais, por seus representantes, decretou e eu, em seu nome, sanciono a seguinte Lei:

CAPÍTULO I
DA INCIDÊNCIA

Art. 1º – O Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD – incide:

I – no ato em que ocorrer a transmissão da propriedade de bem ou direito, por sucessão legítima ou testamentária;

II – no ato em que ocorrer a transmissão de propriedade de bem ou direito, por meio de fideicomisso;

III – na doação a qualquer título, ainda que em adiantamento da legítima;

IV – na ação de separação judicial ou de divórcio e na partilha de bens na união estável, incidindo o imposto apenas sobre o montante que exceder à meação;

V – na desistência de herança ou legado com determinação do beneficiário;

VI – na instituição ou extinção de usufruto não oneroso;

VII – no recebimento de quantia depositada em conta bancária de poupança ou em conta corrente em nome do *de cujus*.

§ 1º – O imposto incide sobre a doação ou transmissão hereditária ou testamentária de bem imóvel situado em território do Estado e respectivos direitos, bem como sobre bens móveis, semoventes, títulos e créditos, e direitos a eles relativos.

§ 2º – O imposto incide sobre a doação se:

I – o doador tiver domicílio no Estado, no caso de bem móvel;

II – o doador não tiver residência ou domicílio no País, e o donatário for domiciliado no Estado;

III – o bem imóvel doado estiver localizado no Estado.

§ 3º – Para os efeitos deste artigo, considerar-se-á doação o ato ou fato em que o doador, por liberalidade, transmitir bem, vantagem ou direito de seu patrimônio ao donatário, que o aceitará expressa, tácita ou presumidamente, incluindo-se a doação efetuada com encargo ou ônus.

§ 4º – Em transmissão não onerosa *causa mortis*, ocorrerão tantos fatos geradores distintos quantos forem os herdeiros ou legatários.

§ 5º – Em transmissão decorrente de doação, ocorrerão tantos fatos geradores distintos quantos forem os donatários do bem, título ou crédito, ou do direito transmitido.

§ 6º – Consideram-se também doação de bem ou direito os seguintes atos praticados em favor de pessoa sem capacidade financeira, inclusive quando se tratar de pessoa civilmente incapaz ou relativamente incapaz:

I – a transmissão da propriedade plena ou da nua propriedade;

II – a instituição onerosa de usufruto.

CAPÍTULO II
DA NÃO-INCIDÊNCIA

Art. 2º – O imposto não incide sobre transmissão *causa mortis* ou doação em que figurem como herdeiros, legatários ou donatários:

I – a União, o Estado ou o Município;

II – os templos de qualquer culto;

III – os partidos políticos e suas fundações;

IV – as entidades sindicais;

V – as instituições de assistência social, as educacionais, culturais e esportivas, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

VI – as autarquias e as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público.

§ 1º – O disposto neste artigo aplica-se às entidades mencionadas nos incisos III a V do *caput* deste artigo, desde que estas:

I – não distribuam qualquer parcela de seu patrimônio ou de sua renda, a qualquer título;

II – apliquem integralmente no País os recursos destinados à manutenção de seus objetivos institucionais;

III – mantenham escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 2º – O disposto neste artigo aplica-se às entidades mencionadas nos incisos II a VI do *caput* deste artigo, desde que os bens, direitos, títulos ou créditos sejam destinados ao atendimento de suas finalidades essenciais, observado, ainda, o disposto no § 1º deste artigo.

§ 3º – O imposto não incide sobre transmissão *causa mortis* de valor não recebido em vida pelo *de cujus* correspondente a remuneração oriunda de relação de trabalho ou a rendimento de aposentadoria ou pensão.

CAPÍTULO III
DA ISENÇÃO

Art. 3º – Fica isenta do imposto:

I – a transmissão *causa mortis* de:

a) imóvel residencial, urbano ou rural, cujo valor não ultrapasse 45.000 UFEMGs (quarenta e cinco mil Unidades Fiscais do Estado de Minas Gerais), desde que os familiares beneficiados não possuam outro imóvel;

b) imóvel cujo valor não ultrapasse 20.000 (vinte mil) UFEMGs, desde que seja o único transmitido;

c) roupa e utensílio agrícola de uso manual, bem como de móvel e aparelho de uso doméstico que guarneçam as residências familiares;

II – a transmissão por doação:

a) cujo valor total não ultrapasse 10.000 (dez mil) UFEMGs;

b) de bem imóvel doado pelo Poder Público a particular no âmbito de programa habitacional destinado a pessoas de baixa renda ou em decorrência de calamidade pública;

c) de roupa, utensílio agrícola de uso manual, móvel e aparelho de uso doméstico que guarneçam as residências familiares.

§ 1º – O regulamento disporá sobre a forma de comprovação dos valores indicados no *caput* deste artigo, para fins de reconhecimento das isenções.

§ 2º – O valor da UFEMG será o vigente na data da avaliação.

CAPÍTULO IV
DO CÁLCULO DO TRIBUTO
Seção I
Da Base de Cálculo

Art. 4º – A base de cálculo do imposto é o valor venal do bem ou direito transmitido, expresso em moeda corrente nacional e em seu equivalente em UFEMG.

§ 1º – Para os efeitos desta Lei, considera-se valor venal o valor de mercado do bem ou direito na data da abertura da sucessão ou da avaliação ou da realização do ato ou contrato de doação, na forma estabelecida em regulamento.

§ 2º – A base de cálculo do imposto é nos seguintes casos:

I – 1/3 (um terço) do valor do bem, na transmissão não onerosa do domínio útil;

II – 2/3 (dois terços) do valor do bem, na transmissão não onerosa do domínio direto;

III – 1/3 (um terço) do valor do bem, na instituição do usufruto, por ato não oneroso, bem como no seu retorno ao nu proprietário;

IV – 2/3 (dois terços) do valor do bem, na transmissão não onerosa da nua propriedade.

Art. 5º – Em se tratando de ações representativas do capital de sociedade, a base de cálculo é determinada por sua cotação média na Bolsa de Valores na data da transmissão, ou na imediatamente anterior quando não houver pregão ou quando essas não tiverem sido negociadas naquele dia, regredindo-se, se for o caso, até o máximo de cento e oitenta dias.

Parágrafo único – No caso em que a ação, quota, participação ou qualquer título representativo do capital de sociedade não for objeto de negociação ou não tiver sido negociado nos últimos cento e oitenta dias, admitir-se-á seu valor patrimonial na data da transmissão.

Art. 6º – O valor da base de cálculo não será inferior:

I – ao fixado para o lançamento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU, em se tratando de imóvel urbano ou de direito a ele relativo;

II – ao valor total do imóvel declarado pelo contribuinte para efeito de lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, em se tratando de imóvel rural ou de direito a ele relativo.

Parágrafo único – Constatado que o valor utilizado para lançamento do IPTU ou do ITR é notoriamente inferior ao de mercado, admitir-se-á a utilização de coeficiente técnico de correção para apuração do valor venal do imóvel, nos termos do § 1º do art. 4º desta Lei.

Art. 7º – Os valores constantes nesta Lei são expressos em UFEMG.

Parágrafo único – Na hipótese de extinção da UFEMG, a atualização dos valores constantes nesta Lei far-se-á pela variação do Índice Geral de Preços – Disponibilidade Interna – IGP-DI – da Fundação Getúlio Vargas ou de índice que o substituir.

Art. 8º – O valor da base de cálculo será considerado na data da abertura da sucessão, do contrato de doação ou da avaliação, devendo ser atualizado a partir do dia seguinte, segundo a variação da UFEMG, até a data prevista na legislação tributária para o recolhimento do imposto, na forma estabelecida em regulamento.

Art. 9º – O valor venal do bem ou direito transmitido será declarado pelo contribuinte, ficando sujeito a homologação pela Fazenda Estadual, mediante procedimento de avaliação.

Parágrafo único – O contribuinte que discordar da avaliação efetuada pela Fazenda Estadual poderá, no prazo de dez dias úteis contados do momento em que comprovadamente tiver ciência do fato, requerer avaliação contraditória, observado o seguinte:

I – o requerimento será apresentado à repartição fazendária onde tiver sido processada a avaliação, podendo o requerente juntar laudo técnico;

II – o contribuinte poderá indicar assistente para acompanhar os trabalhos de avaliação a cargo do órgão responsável pela avaliação impugnada, se o requerimento não estiver acompanhado de laudo;

III – a repartição fazendária emitirá parecer fundamentado nos critérios adotados para a avaliação no prazo de quinze dias contados do recebimento do pedido e, no mesmo prazo, o assistente, se indicado, emitirá seu laudo;

IV – o requerimento instruído com o parecer e com o laudo do assistente será encaminhado ao responsável pela repartição fazendária, a quem competirá decidir, conclusivamente, sobre o valor da avaliação, no prazo de quinze dias.

Seção II
Da Alíquota

Art. 10 – O imposto será calculado aplicando-se as seguintes alíquotas sobre o valor total fixado para a base de cálculo dos bens e direitos transmitidos:

I – por *causa mortis*:

a) 3% (três por cento), se o valor total dos bens e direitos for de até 90.000 (noventa mil) UFEMGs;

b) 4% (quatro por cento), se o valor total dos bens e direitos for de 90.001 (noventa mil e uma) até 450.000 (quatrocentas e cinqüenta mil) UFEMGs;

c) 5% (cinco por cento), se o valor total dos bens e direitos for de 450.001 (quatrocentas e cinqüenta mil e uma) até 900.000 (novecentas mil) UFEMGs;

d) 6% (seis por cento), se o valor total dos bens e direitos for superior a 900.000 (novecentas mil) UFEMGs;

II – por doação:

a) 2% (dois por cento), se o valor total dos bens e direitos for de até 90.000 (noventa mil) UFEMGs;

b) 4% (quatro por cento), se o valor total dos bens e direitos for superior a 90.000 (noventa mil) UFEMGs.

Parágrafo único – Na hipótese de transmissão *causa mortis*, o Poder Executivo poderá conceder desconto de até 20% (vinte por cento) sobre o valor do imposto devido, desde que recolhido no prazo de até noventa dias contados da abertura da sucessão, conforme dispuser o regulamento.

Art. 11 – Na hipótese de sucessivas doações entre o mesmo doador e o mesmo donatário, serão consideradas todas as transmissões realizadas a esse título, dentro de cada ano civil, devendo o imposto ser recalculado a cada nova doação, adicionando-se à base de cálculo os valores dos bens anteriormente transmitidos e deduzindo-se os valores dos impostos já recolhidos.

CAPÍTULO V
DO CONTRIBUINTE

Art. 12 – O contribuinte do imposto é:

I – o herdeiro ou legatário, na transmissão por sucessão legítima ou testamentária;

II – o donatário, na aquisição por doação;

III – o cessionário, na cessão a título gratuito;

IV – o usufrutuário.

Parágrafo único – Em caso de doação de bem móvel, título ou crédito, bem como dos direitos a eles relativos, se o donatário não residir nem for domiciliado no Estado, o contribuinte é o doador.

CAPÍTULO VI
DO PAGAMENTO DO IMPOSTO
Seção I
Do Prazo de Pagamento

Art. 13 – O imposto será pago:

I – na transmissão *causa mortis*, no prazo de cento e oitenta dias contados da data da abertura da sucessão;

II – na extinção do usufruto e na substituição de fideicomisso, no prazo de até quinze dias contados do fato ou do ato jurídico determinante da extinção ou da substituição e:

a) antes da lavratura, se por escritura pública;

b) antes do cancelamento da averbação no ofício ou órgão competente, nos demais casos;

III – na dissolução da sociedade conjugal, sobre o valor que exceder à meação, transmitido de forma gratuita, no prazo de até quinze dias contados da data em que transitar em julgado a sentença;

IV – na partilha de bens, na dissolução de comunhão estável, sobre o valor que exceder à meação, transmitido de forma gratuita, no prazo de até quinze dias contados da data da assinatura do instrumento próprio ou do trânsito

em julgado da sentença, ou antes da lavratura da escritura pública;

V – na doação de bem, título ou crédito que se formalizar por escritura pública, antes de sua lavratura;

VI – na doação de bem, título ou crédito que se formalizar por escrito particular, no prazo de até quinze dias contados da data da assinatura;

VII – na cessão de direitos hereditários de forma gratuita:

a) antes da lavratura da escritura pública, se tiver por objeto bem, título ou crédito determinados;

b) no mesmo prazo previsto no inciso I deste artigo, quando a cessão se formalizar nos autos do inventário, mediante termo de desistência ou de renúncia com determinação de beneficiário;

VIII – nas transmissões por doação de bem, título ou crédito não referidas nos incisos anteriores, no prazo de até quinze dias contados da ocorrência do fato jurídico tributário.

§ 1º – O ITCD será pago antes da lavratura da escritura pública e antes do registro de qualquer instrumento, nas hipóteses previstas nesta Lei.

§ 2º – A alienação de bem, título ou crédito no curso do processo de inventário, mediante autorização judicial, não altera o prazo para pagamento do imposto devido pela transmissão decorrente de sucessão legítima ou testamentária.

§ 3º – Na hipótese de bem imóvel cujo inventário ou arrolamento se processar fora do Estado, a carta precatória não poderá ser devolvida sem a prova de quitação do imposto devido.

§ 4º – Os prazos para pagamento do imposto vencem em dia de expediente normal das agências bancárias autorizadas.

§ 5º – Na hipótese de reconhecimento de herdeiro por sentença judicial, os prazos previstos nesta Lei começam a ser contados a partir da data do seu trânsito em julgado.

Seção II
Da Forma e do Local de Pagamento

Art. 14 – O ITCD será recolhido mediante documento de arrecadação instituído por resolução do Secretário de Estado de Fazenda, em estabelecimento bancário autorizado a receber o tributo, observado o disposto no art. 17 desta Lei.

Parágrafo único – O contribuinte conservará em seu poder, pelo prazo decadencial, para exibição ao Fisco, os documentos de arrecadação do imposto.

Art. 15 – O contribuinte, ao requerer a certidão negativa de débitos tributários, exibirá a comprovação do pagamento do ITCD.

Seção III
Do Parcelamento

Art. 16 – O parcelamento do ITCD poderá ser concedido nas condições, critérios e prazos estabelecidos em resolução do Secretário de Estado de Fazenda.

§ 1º – O parcelamento não gera direito adquirido para o contribuinte.

§ 2º – O requerimento de parcelamento de tributo constitui-se em confissão do débito.

§ 3º – O parcelamento do débito, estando o contribuinte em dia com os pagamentos devidos, não impede a expedição de certidão de regularidade quanto ao débito do ITCD.

CAPÍTULO VII
DOS DEVERES DO CONTRIBUINTE E DO RESPONSÁVEL

Art. 17 – Independentemente da distribuição de processo judicial de inventário ou de arrolamento de bens, o contribuinte, apresentando declaração de bens com discriminação dos respectivos valores em repartição pública fa-

zendária, poderá efetuar o pagamento do ITCD na forma e no prazo estabelecidos em regulamento.

§ 1º – A declaração a que se refere o *caput* deste artigo será preenchida em modelo específico instituído mediante resolução do Secretário de Estado de Fazenda.

§ 2º – O contribuinte deve instruir sua declaração com a prova de propriedade dos bens nela arrolados, juntando fotocópia do último lançamento do IPTU ou do ITR, conforme seja o imóvel urbano ou rural.

Art. 18 – O registro de formal de partilha, de carta de adjudicação judicial expedida em autos de inventário ou de arrolamento, de sentença em ação de separação judicial, divórcio ou de partilha de bens na união estável, bem como de escritura pública de doação de bem imóvel, será precedido da comprovação do pagamento integral do ITCD, mediante certidão expedida pela Secretaria de Estado de Fazenda.

Parágrafo único – Será franqueado aos fiscais da Secretaria de Estado de Fazenda o acesso aos processos de inventário ou de arrolamento.

Art. 19 – A Junta Comercial do Estado de Minas Gerais – JUCEMG enviará mensalmente à Secretaria de Estado de Fazenda informações sobre todos os atos relativos à constituição, modificação e extinção de pessoas jurídicas, bem como de empresário, assim definido na Lei Federal nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, realizados no mês imediatamente anterior, conforme dispuser o regulamento.

Art. 20 – Os titulares do Tabelionato de Notas, do Registro de Títulos e Documentos, do Registro Civil das Pessoas Jurídicas, do Registro de Imóveis e do Registro Civil das Pessoas Naturais prestarão informações referentes a escritura ou registro de doação, de constituição de usufruto ou de fideicomisso, de alteração de contrato social e de atestado de óbito à repartição fazendária, mensalmente, conforme dispuser o regulamento.

Parágrafo único – Os serventuários mencionados neste artigo ficam obrigados a exibir livros, registros, fichas e outros documentos que estiverem em seu poder à fiscalização fazendária, entregando-lhe, se solicitadas, fotocópias ou certidões de inteiro teor, independentemente do pagamento de emolumentos.

Art. 21 – São solidariamente responsáveis pelo imposto devido pelo contribuinte:

I – a empresa, a instituição financeira ou bancária e todo aquele a quem caiba a responsabilidade pelo registro ou pela prática de ato que resulte em transmissão de bem móvel ou imóvel e respectivos direitos e ações;

II – a autoridade judicial, o serventuário da Justiça, o tabelião, o oficial de registro e o escrivão, pelos tributos devidos sobre atos praticados por eles ou perante eles em razão de seu ofício, ou pelas omissões a que derem causa;

III – o doador;

IV – a pessoa física ou jurídica que detenha a posse do bem transmitido;

V – o despachante, em razão de ato por ele praticado que resulte em não-pagamento ou pagamento a menor do imposto.

CAPÍTULO VIII
DAS PENALIDADES

Art. 22 – A falta de pagamento do ITCD ou seu pagamento a menor ou intempestivo acarretará a aplicação de multa, calculada sobre o valor do imposto devido, nos seguintes termos:

I – havendo espontaneidade no pagamento do principal e acessórios, observado o disposto no § 1º deste artigo, será cobrada multa de mora no valor de:

a) 0,15% (zero vírgula quinze por cento) do valor do imposto por dia de atraso, até o trigésimo dia;

b) 9% (nove por cento) do valor do imposto, do trigésimo primeiro ao sexagésimo dia de atraso;

c) 12% (doze por cento) do valor do imposto, após o sexagésimo dia de atraso;

II – havendo ação fiscal, será cobrada multa de revalidação de 50% (cinqüenta por cento) do valor do imposto, observadas as seguintes reduções:

a) a 40% (quarenta por cento) do valor da multa, quando o pagamento ocorrer no prazo de dez dias contados do recebimento do auto de infração;

b) a 50% (cinqüenta por cento) do valor da multa, quando o pagamento ocorrer após o prazo previsto na alínea "a" e até trinta dias contados do recebimento do auto de infração;

c) a 60% (sessenta por cento) do valor da multa, quando o pagamento ocorrer após o prazo previsto na alínea "b" e antes de sua inscrição em dívida ativa.

§ 1º – Na hipótese prevista no inciso I deste artigo, ocorrendo o pagamento espontâneo somente do imposto, a multa será exigida em dobro, quando houver ação fiscal.

§ 2º – Na hipótese de pagamento parcelado, a multa será:

I – de 18% (dezoito por cento), quando se tratar de crédito previsto no inciso I deste artigo;

II – reduzida em conformidade com o disposto no inciso II, com base na data de pagamento da entrada prévia, em caso de ação fiscal.

§ 3º – Ocorrendo a perda do parcelamento, as multas terão os valores restabelecidos aos seus percentuais máximos.

Art. 23 – O servidor fazendário que tomar ciência do não-pagamento ou do pagamento a menor do ITCD deverá lavrar o auto de infração ou comunicar o fato à autoridade competente no prazo de vinte e quatro horas, sob pena de

sujeitar-se a processo administrativo, civil e criminal pela sonegação da informação.

Art. 24 – Lavrado o auto de infração, o contribuinte será notificado para pagar ou recorrer, apresentando defesa, no prazo de trinta dias.

Parágrafo único – O auto de infração observará a tramitação e os procedimentos previstos na Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, e na Lei nº 13.470, de 17 de janeiro de 2000, naquilo que for aplicável.

Art. 25 – O contribuinte que sonegar bens ou direitos, omitir ou falsear informações na declaração ou deixar de entregá-la ficará sujeito a lavratura de auto de infração, com aplicação de multa de 20% (vinte por cento) sobre o montante do imposto devido e multa de mora, nos termos do disposto no inciso I do art. 22 desta Lei.

Parágrafo único – O disposto neste artigo não se aplica no caso de bem sujeito a sobrepartilha, o qual terá o tratamento tributário dispensado aos demais bens declarados quando da abertura da sucessão ou no decorrer do inventário.

Art. 26 – Os responsáveis tributários que infringirem o disposto nesta Lei ou concorrerem, de qualquer modo, para o não-pagamento ou pagamento a menor do imposto ficam sujeitos às penalidades estabelecidas para os contribuintes, sem prejuízo das sanções administrativas, civis e penais cabíveis.

Art. 27 – Na transmissão *causa mortis* em que o inventário ou o arrolamento não for requerido no prazo de noventa dias contados da abertura da sucessão, será cobrada multa de 10% (dez por cento) sobre o valor do imposto devido, sem prejuízo de outras penalidades cabíveis.

Parágrafo único – Se o inventário ou o arrolamento a que se refere o *caput* deste artigo não for requerido no prazo de cento e vinte dias contados da abertura da sucessão, a multa

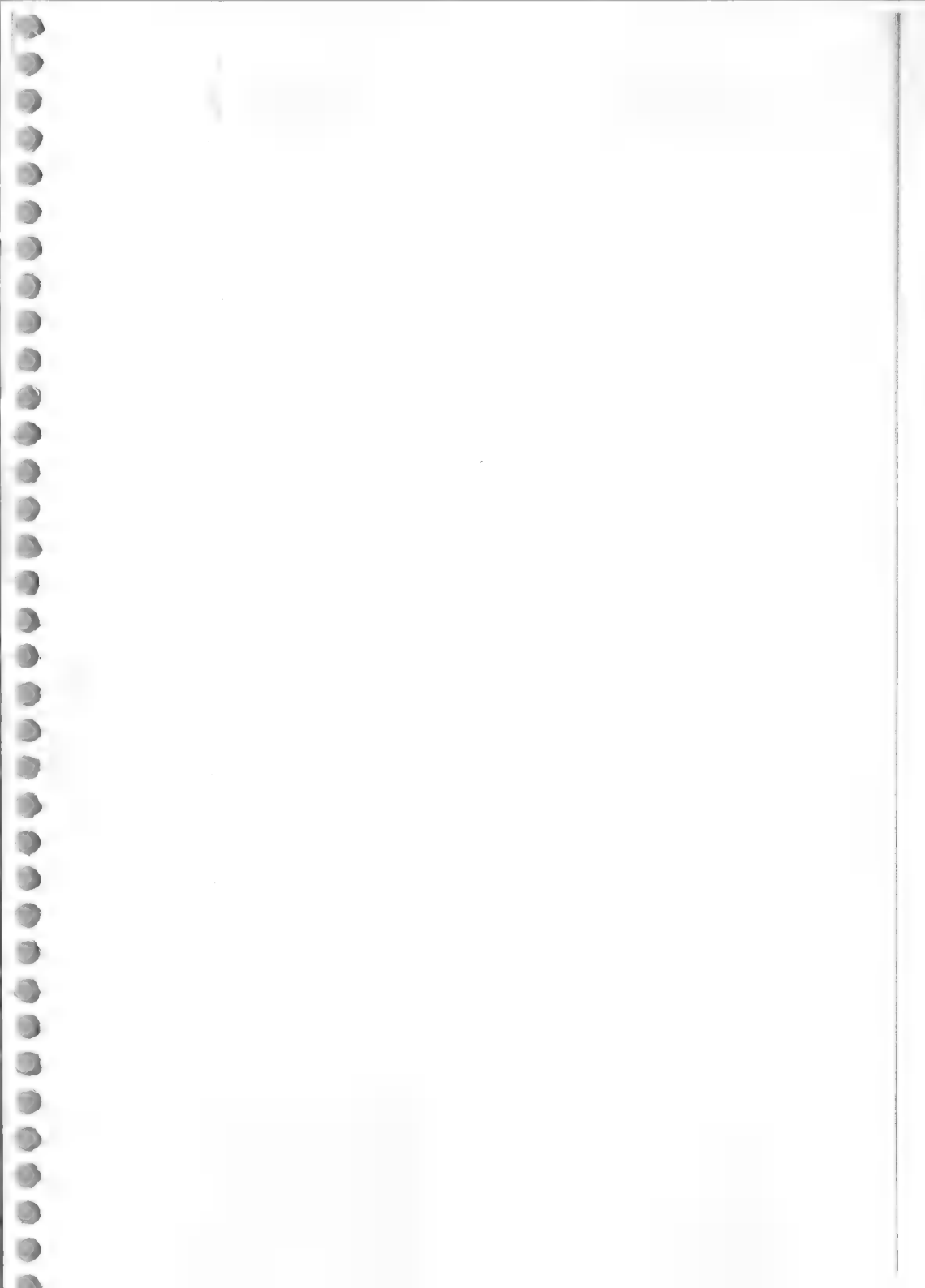
será de 20% (vinte por cento) sobre o valor do imposto devido, sem prejuízo de outras penalidades cabíveis.

Art. 28 – Apurando-se que o valor atribuído à doação, em documento particular ou público, tenha sido inferior ao praticado no mercado, aplicar-se-á aos contratantes multa equivalente à diferença entre o imposto recolhido e o legalmente exigido, sem prejuízo da exigência deste e de outros acréscimos legais.

Art. 29 – Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2004.

Art. 30 – Revogam-se as disposições em contrário e a Lei nº 12.426, de 27 de dezembro de 1996.

Palácio da Liberdade, em Belo Horizonte, aos 29 de dezembro de 2003

Aécio Neves – Governador do Estado

LEI Nº 10.705, DE 28 DE DEZEMBRO DE 2000

(publicada no Diário Oficial do Estado, Poder Executivo, Seção I, nº 249, edição de 29/dezembro/2000, páginas 6/7)

JÁ COM AS ALTERAÇÕES DETERMINADAS PELA LEI Nº 10.992, DE 21 DE DEZEMBRO DE 2001

(publicada no Diário Oficial do Estado, Poder Executivo, Seção I, nº 242, edição de 22/dezembro/2000, página 4)

Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD

O GOVERNADOR DO ESTADO DE SÃO PAULO:

Faço saber que a Assembléia Legislativa decreta e eu promulgo a seguinte lei:

Artigo 1º Fica instituído o Imposto sobre Transmissão *"Causa Mortis"* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD, previsto no artigo 155, I, da Constituição Federal, na redação da Emenda Constitucional nº 3, de 1993.

CAPÍTULO I
Da Incidência

Artigo 2º O imposto incide sobre a transmissão de qualquer bem ou direito havido:

I – por sucessão legítima ou testamentária, inclusive a sucessão provisória;

II – por doação.

Parágrafo 1º Nas transmissões referidas neste artigo, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos forem os herdeiros, legatários ou donatários.

Parágrafo 2º Compreende-se no inciso I deste artigo a transmissão de bem ou direito por qualquer título sucessório, inclusive o fideicomisso.

Parágrafo 3º A legítima dos herdeiros, ainda que gravada, e a doação com encargo sujeitam-se ao imposto como se não o fossem.

Parágrafo 4º No caso de aparecimento do ausente, fica assegurada a restituição do imposto recolhido pela sucessão provisória.

Parágrafo 5º Estão compreendidos na incidência do imposto os bens que, na divisão de patrimônio comum, na partilha ou adjudicação, forem atribuídos a um dos cônjuges, a um dos conviventes, ou a qualquer herdeiro, acima da respectiva meação ou quinhão.

Artigo 3º Também sujeita-se ao imposto a transmissão de:

I – qualquer título ou direito representativo do patrimônio ou capital de sociedade e companhia, tais como ação, quota, quinhão, participação civil ou comercial, nacional ou estrangeira, bem como, direito societário, debênture, dividendo e crédito de qualquer natureza;

II – dinheiro, haver monetário em moeda nacional ou estrangeira e título que o represente, depósito bancário e crédito em conta corrente, depósito em caderneta de poupança e a prazo fixo, quota ou participação em fundo mútuo de ações, de renda fixa, de curto prazo, e qualquer outra aplicação financeira e de risco, seja qual for o prazo e a forma de garantia;

III – bem incorpóreo em geral, inclusive título e crédito que o represente, qualquer direito ou ação que tenha de ser exercido e direitos autorais.

Parágrafo 1º A transmissão de propriedade ou domínio útil de bem imóvel e de direito a ele relativo, situado no Estado, sujeita-se ao imposto, ainda que o respectivo inventário ou arrolamento seja processado em outro

Estado, no Distrito Federal ou no exterior; e, no caso de doação, ainda que doador, donatário ou ambos não tenham domicílio ou residência neste Estado.

Parágrafo 2º O bem móvel, o título e o direito em geral, inclusive os que se encontrem em outro Estado ou no Distrito Federal, também ficam sujeitos ao imposto de que trata esta lei, no caso de o inventário ou arrolamento processar-se neste Estado ou nele tiver domicílio o doador.

Artigo 4º O imposto é devido nas hipóteses abaixo especificadas, sempre que o doador residir ou tiver domicílio no exterior, e, no caso de morte, se o *"de cujus"* possuía bens, era residente ou teve seu inventário processado fora do país:

I – sendo corpóreo o bem transmitido:

a) quando se encontrar no território do Estado;

b) quando se encontrar no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado;

II – sendo incorpóreo o bem transmitido:

a) quando o ato de sua transferência ou liquidação ocorrer neste Estado;

b) quando o ato referido na alínea anterior ocorrer no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado.

Artigo 5º O imposto não incide:

I – na renúncia pura e simples de herança ou legado;

II – sobre o fruto e rendimento do bem do espólio havidos após o falecimento do autor da herança ou legado;

III – sobre a importância deixada ao testamenteiro, a título de prêmio ou remuneração, até o limite legal.

CAPÍTULO II
Das Isenções

Artigo 6º Fica isenta do imposto:

I – a transmissão *"causa mortis"*:

a) de imóvel de residência, urbano ou rural, cujo valor não ultrapassar 5.000 (cinco mil) Unidades Fiscais do Estado de São Paulo – UFESPs e os familiares beneficiados nele residam e não tenham outro imóvel;

b) de imóvel cujo valor não ultrapassar 2.500 (duas mil e quinhentas) UFESPs, desde que seja o único transmitido;

c) de ferramenta e equipamento agrícola de uso manual, roupas, aparelho de uso doméstico e demais bens móveis de pequeno valor que guarneçam os imóveis referidos nas alíneas anteriores, cujo valor total não ultrapassar 1.500 (mil e quinhentas) UFESPs;

d) de depósitos bancários e aplicações financeiras, cujo valor total não ultrapassar 1.000 (mil) UFESPs;

e) de quantia devida pelo empregador ao empregado, por Institutos de Seguro Social e Previdência, oficiais ou privados, verbas e prestações de caráter alimentar decorrentes de decisão judicial em processo próprio e o montante de contas individuais do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e do Fundo de Participações PIS-PASEP, não recebido em vida pelo respectivo titular;

f) na extinção do usufruto, quando o nu-proprietário tiver sido o instituidor;

II – a transmissão por doação:

a) cujo valor não ultrapassar 2.500 (duas mil e quinhentas) UFESPs;

b) de bem imóvel para construção de moradia vinculada a programa de habitação popular;

c) de bem imóvel doado por particular para o Poder Público.

Parágrafo 1º Para fins de reconhecimento das isenções previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do inciso I, e na alínea "a" do inciso II, poderá ser exigida a apresentação de declaração, conforme dispuser o regulamento.

Parágrafo 2º Ficam também isentas as transmissões *"causa mortis"* e sobre doação de quaisquer bens ou direi-

tos a entidades cujos objetivos sociais sejam vinculados à promoção dos direitos humanos, da cultura ou à preservação do meio ambiente, observado o seguinte:

1 – o reconhecimento dessa condição deverá ser feito, de forma cumulativa, pela Secretaria da Fazenda e, conforme a natureza da entidade, pela Secretaria da Justiça e da Defesa da Cidadania, pela Secretaria da Cultura ou pela Secretaria do Meio Ambiente, de acordo com disciplina a ser estabelecida pelo Poder Executivo;

2 – deverão ser observados os requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional e os demais previstos na legislação tributária. (NR)

Parágrafo 3º Vetado.

CAPÍTULO III
Dos Contribuintes e Responsáveis

Artigo 7º São contribuintes do imposto:

I – na transmissão *"causa mortis":* o herdeiro ou o legatário;

II – no fideicomisso: o fiduciário;

III – na doação: o donatário;

IV – na cessão de herança ou de bem ou direito a título não oneroso: o cessionário.

Parágrafo único. No caso do inciso III, se o donatário não residir nem for domiciliado no Estado, o contribuinte será o doador.

Artigo 8º Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I – o tabelião, escrivão e demais serventuários de ofício, em relação aos atos tributáveis praticados por eles ou perante eles, em razão de seu ofício;

II – a empresa, instituição financeira e bancária e todo aquele a quem couber a responsabilidade do registro ou a

prática de ato que implique na transmissão de bem móvel ou imóvel e respectivo direito ou ação;

III – o doador, o cedente de bem ou direito, e, no caso do parágrafo único do artigo anterior, o donatário;

IV – qualquer pessoa física ou jurídica que detiver o bem transmitido ou estiver na sua posse, na forma desta lei;

V – os pais, pelos tributos devidos pelos seus filhos menores;

VI – os tutores e curadores, pelos tributos devidos pelos seus tutelados ou curatelados;

VII – os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

VIII – o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio.

CAPÍTULO IV
da Base de Cálculo

Artigo 9º A base de cálculo do imposto é o valor venal do bem ou direito transmitido, expresso em moeda nacional ou em UFESPs (Unidades Fiscais do Estado de São Paulo).

Parágrafo 1º Para os fins de que trata esta lei, considera-se valor venal o valor de mercado do bem ou direito na data da abertura da sucessão ou da realização do ato ou contrato de doação.

Parágrafo 2º Nos casos a seguir, a base de cálculo é equivalente a:

1. 1/3 (um terço) do valor do bem, na transmissão não onerosa do domínio útil;

2. 2/3 (dois terços) do valor do bem, na transmissão não onerosa do domínio direto;

3. 1/3 (um terço) do valor do bem, na instituição do usufruto, por ato não oneroso;

4. 2/3 (dois terços) do valor do bem, na transmissão não onerosa da nua-propriedade.

Parágrafo 3º Na hipótese de sucessivas doações entre os mesmos doador e donatário, serão consideradas todas as transmissões realizadas a esse título, dentro de cada ano civil, devendo o imposto ser recalculado a cada nova doação, adicionando-se à base de cálculo os valores dos bens anteriormente transmitidos e deduzindo-se os valores dos impostos já recolhidos.

Parágrafo 4º Para a apuração da base de cálculo poderá ser exigida a apresentação de declaração, conforme dispuser o regulamento.

Artigo 10. O valor do bem ou direito na transmissão *"causa mortis"* é o atribuído na avaliação judicial e homologado pelo Juiz.

Parágrafo 1º Se não couber ou for prescindível a avaliação, o valor será o declarado pelo inventariante, desde que haja expressa anuência da Fazenda, observadas as disposições do artigo 9º, ou o proposto por esta e aceito pelos herdeiros, seguido, em ambos os casos, da homologação judicial.

Parágrafo 2º Na hipótese de avaliação judicial ou administrativa, será considerado o valor do bem ou direito na data da sua realização.

Parágrafo 3º As disposições deste artigo aplicam-se, no que couber, às demais partilhas ou divisões de bens sujeitas a processo judicial das quais resultem atos tributáveis.

Artigo 11. Não concordando a Fazenda com valor declarado ou atribuído a bem ou direito do espólio, instaurar-se-á o respectivo procedimento administrativo de arbitramento da base de cálculo, para fins de lançamento e notificação do contribuinte, que poderá impugná-lo.

Parágrafo 1º Fica assegurado ao interessado o direito de requerer avaliação judicial, incumbindo-lhe, neste caso, o pagamento das despesas.

Parágrafo 2º As disposições deste artigo aplicam-se, no que couber, às demais partilhas ou divisões de bens sujeitas a processo judicial das quais resultem atos tributáveis.

Artigo 12. No cálculo do imposto, não serão abatidas quaisquer dívidas que onerem o bem transmitido, nem as do espólio.

Artigo 13. No caso de imóvel, o valor da base de cálculo não será inferior:

I – em se tratando de imóvel urbano ou direito a ele relativo, ao fixado para o lançamento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU;

II – em se tratando de imóvel rural ou direito a ele relativo, ao valor total do imóvel declarado pelo contribuinte para efeito de lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR.

Artigo 14. No caso de bem móvel ou direito não abrangido pelo disposto nos artigos 9º, 10 e 13, a base de cálculo é o valor corrente de mercado do bem, título, crédito ou direito, na data da transmissão ou do ato translativo.

Parágrafo 1º À falta do valor de que trata este artigo, admitir-se-á o que for declarado pelo interessado, ressalvada a revisão do lançamento pela autoridade competente, nos termos do artigo 11.

Parágrafo 2º O valor das ações representativas do capital de sociedades é determinado segundo a sua cotação média alcançada na Bolsa de Valores, na data da transmissão, ou na imediatamente anterior, quando não houver pregão ou quando a mesma não tiver sido negociada naquele dia, regredindo-se, se for o caso, até o máximo de 180 (cento e oitenta) dias.

Parágrafo 3º Nos casos em que a ação, quota, participação ou qualquer título representativo do capital social não for objeto de negociação ou não tiver sido negociado

nos últimos 180 (cento e oitenta) dias, admitir-se-á o respectivo valor patrimonial.

Artigo 15. O valor da base de cálculo é considerado na data da abertura da sucessão, do contrato de doação ou da avaliação, devendo ser atualizado monetariamente, a partir do dia seguinte, segundo a variação da Unidade Fiscal do Estado de São Paulo – UFESP, até a data prevista na legislação tributária para o recolhimento do imposto.

Parágrafo 1º O valor venal de determinado bem ou direito que houver sido fixado em data distinta daquela em que ocorreu o fato gerador deverá ser expresso em UFESPs.

Parágrafo 2º Para os fins do disposto no parágrafo anterior, será observado o valor da UFESP vigente na data da fixação do valor venal.

Parágrafo 3º Não havendo correção monetária da UFESP, aplicar-se-á o índice adotado à época para cálculo da inflação, nos prazos já estabelecidos neste artigo.

CAPÍTULO V
Da Alíquota

Artigo 16. O imposto é calculado aplicando-se a alíquota de 4% (quatro por cento) sobre o valor fixado para a base de cálculo.

CAPÍTULO VI
Do Recolhimento do Imposto

Artigo 17. Na transmissão "*causa mortis*", o imposto será pago até o prazo de 30 (trinta) dias após a decisão homologatória do cálculo ou do despacho que determinar seu pagamento, observado o disposto no artigo 15 desta lei.

Parágrafo 1º O prazo de recolhimento do imposto não poderá ser superior a 180 (cento e oitenta) dias da abertura da sucessão, sob pena de sujeitar-se o débito à taxa de juros prevista no artigo 20, acrescido das penalidades cabí-

veis, ressalvado, por motivo justo, o caso de dilação desse prazo pela autoridade judicial.

Parágrafo 2º Sobre o valor do imposto devido, desde que recolhido no prazo de 90 (noventa) dias, a contar da abertura da sucessão, o Poder Executivo poderá conceder desconto, a ser fixado por decreto.

Artigo 18. Na doação, o imposto será recolhido antes da celebração do ato ou contrato correspondente.

Parágrafo 1º Na partilha de bem ou divisão de patrimônio comum, quando devido, o imposto será pago no prazo de 15 (quinze) dias do trânsito em julgado da sentença ou antes da lavratura da escritura pública.

Parágrafo 2º Os tabeliães e serventuários, responsáveis pela lavratura de atos que importem em doação de bens, ficam obrigados a exigir dos contratantes a apresentação da respectiva guia de recolhimento do imposto, cujos dados devem constar do instrumento de transmissão.

Parágrafo 3º No contrato de doação por instrumento particular, os contratantes também ficam obrigados a efetuar o recolhimento antes da celebração e mencionar, em seu contexto, a data, valor e demais dados da guia respectiva.

Parágrafo 4º À doação ajustada verbalmente, aplicam-se, no que couber, as disposições deste artigo, devendo os contratantes, na forma estabelecida em regulamento, fazer constar da guia de recolhimento dados suficientes para identificar o ato jurídico efetivado.

Parágrafo 5º Todo aquele que praticar, registrar ou intervier em ato ou contrato, relativo à doação de bem, está obrigado a exigir dos contratantes a apresentação da respectiva guia de recolhimento do imposto.

Artigo 19. Quando não recolhido nos prazos previstos na legislação tributária, o débito do imposto fica sujeito à incidência de multa, no percentual de 0,33% (trinta e três

centésimos por cento) por dia de atraso, limitado a 20% (vinte por cento).

Artigo 20. Quando não pago no prazo, o débito do imposto fica sujeito à incidência de juros de mora, calculados de conformidade com as disposições contidas nos parágrafos deste artigo.

Parágrafo 1º A taxa de juros de mora é equivalente:

1. por mês, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente;

2. por fração, a 1% (um por cento).

Parágrafo 2º Considera-se, para efeito deste artigo:

1. mês, o período iniciado no dia 1º e findo no respectivo dia útil;

2. fração, qualquer período de tempo inferior a um mês, ainda que igual a um dia.

Parágrafo 3º Em nenhuma hipótese, a taxa de juros prevista neste artigo poderá ser inferior a 1% (um por cento) ao mês.

Parágrafo 4º Ocorrendo a extinção, substituição ou modificação da taxa a que se refere o § 1º, o Poder Executivo adotará outro indicador oficial que reflita o custo do crédito no mercado financeiro.

Parágrafo 5º O valor dos juros deve ser fixado e exigido na data do pagamento do débito, incluindo-se esse dia.

Parágrafo 6º A Secretaria da Fazenda divulgará, mensalmente, a taxa a que se refere este artigo.

CAPÍTULO VII
Das Penalidades

Artigo 21. O descumprimento das obrigações principal e acessórias, instituídas pela legislação do Imposto sobre Transmissão *"Causa Mortis"* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD, fica sujeito às seguintes penalidades:

I – no inventário e arrolamento que não for requerido dentro do prazo de 60 (sessenta) dias da abertura da sucessão, o imposto será calculado com acréscimo de multa equivalente a 10% (dez por cento) do valor do imposto; se o atraso exceder a 180 (cento e oitenta) dias, a multa será de 20% (vinte por cento);

II – na exigência de imposto mediante lançamento de ofício, em decorrência de omissão do contribuinte, responsável, serventuário de justiça, tabelião ou terceiro, o infrator fica sujeito à multa correspondente a uma vez o valor do imposto não recolhido;

III – apurando-se que o valor atribuído à doação, em documento particular ou público, tenha sido inferior ao praticado no mercado, aplicar-se-á aos contratantes multa equivalente a uma vez a diferença do imposto não recolhido, sem prejuízo do pagamento desta e dos acréscimos cabíveis;

IV – o descumprimento de obrigação acessória, estabelecida nesta lei ou em regulamento, sujeita o infrator à multa de 10 (dez) UFESPs.

Artigo 22. O débito decorrente de multa fica também sujeito à incidência dos juros de mora, quando não pago no prazo fixado em auto de infração ou notificação, observadas, no respectivo cálculo, as disposições estabelecidas nos parágrafos do artigo 20, podendo o regulamento dispor que a fixação do valor dos juros se faça em mais de um momento.

Artigo 23. Apurada qualquer infração à legislação do imposto instituído por esta lei, será lavrado auto de infração e de imposição de multa.

Parágrafo 1º A lavratura de auto de infração e a imposição de multa são atos da competência privativa dos Agentes Fiscais de Rendas.

Parágrafo 2º Aplica-se, no que couber, ao procedimento decorrente de autuação e imposição de multa, a discipli-

na processual estabelecida na legislação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

Artigo 24. Poderá o autuado pagar a multa fixada no auto de infração e imposição de multa com desconto de:

I – 50% (cinqüenta por cento), dentro do prazo de 30 (trinta) dias, contados da notificação da sua lavratura;

II – 30% (trinta por cento), até 30 (trinta) dias contados da intimação da decisão de primeira instância administrativa;

III – 20% (vinte por cento), antes de sua inscrição na dívida ativa.

Parágrafo único. O pagamento efetuado nos termos deste artigo:

1. implica renúncia à defesa ou recursos previstos na legislação;

2. não dispensa, nem elide a aplicação dos juros de mora devidos.

CAPÍTULO VIII
Da Administração Tributária

Artigo 25. Não serão lavrados, registrados ou averbados pelo tabelião, escrivão e oficial de Registro de Imóveis, atos e termos de seu cargo, sem a prova do pagamento do imposto.

Artigo 26. O serventuário da Justiça é obrigado a facultar aos encarregados da fiscalização, em cartório, o exame de livros, autos e papéis que interessem à arrecadação e fiscalização do imposto.

Artigo 27. O oficial do Registro Civil remeterá, mensalmente, à repartição fiscal da sede da comarca, relação completa, em forma de mapa, de todos os óbitos registrados no cartório, com a declaração da existência ou não de bens a inventariar.

Parágrafo único. Poderá a Secretaria da Fazenda estabelecer forma diversa para cumprimento da obrigação prevista neste artigo.

Artigo 28. Compete à Procuradoria Geral do Estado intervir e ser ouvida nos inventários, arrolamentos e outros feitos processados neste Estado, no interesse da arrecadação do imposto de que trata esta lei.

Artigo 29. Em harmonia com o disposto no artigo anterior, cabe aos Agentes Fiscais de Rendas investigar a existência de heranças e doações sujeitas ao imposto, podendo, para esse fim, solicitar o exame de livros e informações dos cartórios e demais repartições.

Artigo 30. A Fazenda do Estado também será ouvida no processo de liquidação de sociedade, motivada por falecimento de sócio.

Artigo 31. A precatória proveniente de outro Estado ou do Distrito Federal, para avaliação de bens aqui situados, não será devolvida sem o pagamento do imposto acaso devido.

Artigo 31-A. O procedimento administrativo de consulta sobre interpretação e aplicação da legislação tributária do imposto instituído por esta lei observará, no que couber, as normas pertinentes ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

CAPÍTULO IX
Das Disposições Finais

Artigo 32. Na transmissão *"causa mortis"*, o débito fiscal poderá ser recolhido em até 12 (doze) prestações mensais e consecutivas, a critério dos Procuradores Chefes das Procuradorias Fiscal e Regionais, no âmbito de suas respectivas competências, se não houver no monte importân-

cia suficiente em dinheiro, título ou ação negociável, para o pagamento do débito fiscal.

Parágrafo 1º Considera-se débito fiscal a soma do imposto, das multas, da atualização monetária, dos juros de mora e dos acréscimos previstos na legislação.

Parágrafo 2º O débito fiscal será consolidado nos termos do parágrafo anterior na data do deferimento do parcelamento.

Parágrafo 3º As prestações mensais serão calculadas, na data do vencimento, com o acréscimo financeiro aplicável ao parcelamento do ICMS.

Parágrafo 4º A primeira prestação será paga na data da assinatura do acordo, vencendo-se as seguintes no mesmo dia dos meses subseqüentes.

Artigo 33. Em caso de doação, o Coordenador da Administração Tributária poderá conceder parcelamento do imposto até o limite de 12 (doze) prestações mensais, observadas as prescrições contidas nos parágrafos do artigo anterior.

Artigo 33-A. Ao Poder Executivo é facultado editar normas complementares relacionadas ao cumprimento das obrigações principal e acessórias.

Artigo 34. Fica dispensado o recolhimento de imposto que, relativamente a cada contribuinte, resultar inferior a 1 (uma) UFESP (Unidade Fiscal do Estado de São Paulo).

Artigo 35. Esta lei entra em vigor em 1º de janeiro de 2001, ficando revogadas, nessa data, as Leis nº 9.591, de 30 de dezembro de 1966, e nº 3.199, de 23 de dezembro de 1981.

Palácio dos Bandeirantes, 28 de dezembro de 2000

MÁRIO COVAS

Referências Bibliográficas

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro.* 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

AMORIM, Sebastião & OLIVEIRA, Euclides. *Inventários e Partilhas, Direito das Sucessões Teoria e Prática.* 13ª ed. São Paulo: LEUD, 2000.

ARAÚJO, Petrônio Baptista. *O Imposto Sobre a Transmissão da Propriedade.* Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1954.

BALEEIRO, Aliomar – atualizadora Misabel Abreu Machado Derzi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.* 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

________. *Direito Tributário Brasileiro.* 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 2002.

BOBBIO, Norberto. Trad. Maria Celeste C. J. Santos. *Teoria do Ordenamento Jurídico.* 10ª ed. Brasília: UNB, 1999.

________. Trad. Fernando Pavan Batista e Arani Bueno Sudatti. *Teoria da Norma Jurídica.* Ed. Edipro, 2001, São Paulo.

BONO, Costantino de. *L'imposta di successione.* Milão: Dott A Giuffrè Editore, 1941.

________. *L'imposta di successione e l'imposta sull'asse globale ereditario netto.* Milão: Dott A Giuffrè Editore, 1950.

CÂMARA, Alexandre Freitas. *Lições de Direito Processual Civil.* Vol. I. 8ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.

________. *Lições de Direito Processual Civil.* Vol. III. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000.

CARVALHO, Luiz Paulo Vieira de. *O novo Código Civil – Sucessões Lei 10.406 de 10 de janeiro de 2002 – A nova ordem de vocação hereditária. In* Revista de Direito do

Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro nº 57. Rio de Janeiro: Espaço Jurídico, 2003, pp. 40-61.

CASSONE, VITTORIO. *Direito Tributário*. 15ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

DIAS, Maria Berenice. *Agravo* versus *Apelação*. *In* Revista de Direito do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, nº 59, Rio de Janeiro: Espaço Jurídico, 2004, pp. 56-70

DINAMARCO, Cândido Rangel. *A Reforma da Reforma*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Interpretação e Integração da Lei Tributária*. *In*: Revista de Direito Administrativo nº 40, 1955, pp. 24-37.

FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. *Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Hollanda – *Pequeno Dicionário Brasileiro de Língua Portuguesa*. 11ª ed. 4º volume. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1973.

FIUZA, César. *Novo Direito Civil: curso completo*. 7ª ed. revista, atualizada e ampliada de acordo com o Código Civil de 2002. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

FONROUGE, Carlos M. Giuliani. *Impuesto a la transmision gratuita de bienes*. Buenos Aires: El Ateneo, 1937

FRANÇA, R. Limonge. *Jurisprudência do inventário e partilha: direito e processo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1984.

GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito das Sucessões*. Vol. 4 (coleção Sinopses Jurídicas). 6ª ed. atualizada de acordo com o novo Código Civil (Lei nº 10.406, de 10/01/2002). São Paulo: Saraiva, 2003.

LARENZ, Karl. Trad. José Lamego. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

DE LIMA, Dílson Machado. *O ITCD e sua aplicação*. Minas Gerais: Palpite, 1998.

MACHADO. Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

MAZZILLI, Hugo Nigro. *Regime Jurídico do Ministério Público*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

NICÁCIO, Antônio. *Do Imposto de Transmissão de Propriedade "Causa Mortis"*. Rio de Janeiro: Alba, 1959.

NOVELLI, Flávio Bauer. *Norma Constitucional Inconstitucional? A propósito do art. 2º, § 2º, da EC nº 3/93. In* Revista Forense, vol. 330, pp. 63-87.

OLIVEIRA, Cláudio Brandão. *Manual de Direito Administrativo*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*, Volume I, 18ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

________. *Instituições de Direito Civil*, volume VI, 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

SARMENTO, Daniel. *A Ponderação de Interesses na Constituição Federal*. 1ª ed. (segunda tiragem). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *A Natureza Jurídica da Relação Tributária. In*: Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas nº 28, pp. 51-62

SCHMIDT Jr., Augusto. *Theoria do imposto sobre successões*. São Paulo: Estabelecimento Gráphico Cruzeiro do Sul, 1939

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

________. *Normas de Interpretação e Integração do direito Tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar.

________. *O Espaço Público e os Intérpretes da Constituição*. Direito, Estado e Sociedade (PUC-RIO) 7: 117-135, 1995.

________. *Aspectos Polêmicos do Imposto de Transmissão "causa mortis" e Doação*. In: Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro nº 45, pp. 83-91.

________. *A incidência do Imposto de Renda na Transferência de Direito de Propriedade. In* Revista

Dialética de Direito Tributário nº 32. São Paulo: Oliveira Rocha, 1998, pp. 78-85.

UCKMAR, Victor. Tradução Marco Aurélio Greco. *Princípios Comuns do Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1999.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002.